

UiO : **Det juridiske fakultet**

Straffansvar etter ligningsloven kapittel 12

- med fokus på medvirkningsansvaret

Kandidatnummer: 674

Leveringsfrist: 25.04.2015

Antall ord: 17953



Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING.....	1
1.1	Tema og problemstilling	1
1.1.1	Forholdet til EMK og Grunnloven.....	1
1.2	Bakgrunn	3
1.3	Avgrensninger	4
1.4	Metodiske spørsmål.....	4
1.4.1	Rettskildene.....	4
1.5	Fremstillingen videre.....	4
2	LIGNINGSFORVALTNINGEN I NORGE	5
2.1	Selvangivelsesprinsippet	5
2.1.1	Ligningsloven § 4-2	6
2.1.2	Ligningsloven § 4-1	7
3	SKATTESVIK – LOVEN DE LEGE LATA.....	9
3.1	Ligningsloven § 12-1	9
3.1.1	§ 12-1 første ledd litra a	10
3.1.1.1	”Uriktige (..) opplysninger”	11
3.1.1.2	”Ufullstendige opplysninger”	12
3.1.1.3	Rt 2010 s. 422.....	13
3.1.1.4	Rt 2009 s. 1109	14
3.1.1.5	Transocean-saken	15
3.1.2	§ 12-1 første ledd litra b	15
3.1.2.1	”Uriktig dokument”	16
3.1.3	§ 12-1 første ledd litra d	17
3.1.3.1	Andre vesentlige overtredelser av ligningslovens bestemmelser	17
3.1.4	Skyldkravet	19
3.1.4.1	Skyldkravet ved medvirkning.....	21
3.2	Ligningsloven § 12-2	22
3.2.1	Straffeskjerpelse.....	22
3.2.1.1	”meget betydelig beløp”	22
3.2.1.2	”særlig grad vanskeliggjort oppdagelsen”	23
3.2.1.3	”misbruk av stilling eller tillitsforhold”	23
3.2.1.4	”medvirkning under utøvelse av næring”	23
3.2.2	Skyldkravet	24
3.3	Bestemmelser om skattesvik i straffeloven (1902)	24

3.3.1	Straffeloven av 1902 § 406	24
3.3.2	Straffeloven av 1902 § 270	25
4	STRAFFANSVAR ETTER LIGNINGSLOVEN KAPITTEL 12 OG ADMINISTRATIVE SANKSJONER.....	26
4.1	Sanksjoner ilagt på administrativt nivå	26
4.2	Vernet mot dobbeltstraff	27
4.2.1	Valg av sanksjon	30
4.3	Endret ligning, ligningsloven § 9-1 flg.	31
4.4	Ordinær tilleggsskatt, ligningsloven § 10-2	32
4.5	Skjerpet tilleggsskatt, ligningsloven § 10-5	33
4.6	Erstatningsansvar for medvirker	34
5	STRAFFANSVARET ETTER LIGNINGSLOVEN KAPITTEL 12 OG FORETAKSSTRAFF ETTER STRL. § 48A	36
5.1	Straffeloven § 48a	36
5.2	Ligningsloven §§ 12-1 og 12-2 jfr. strl. § 48a	37
6	STRAFFANSVAR FOR SKATTESVIK ETTER IKRAFTTREDELSEN AV STRAFFELOVEN (2005)	39
6.1	Lovforslagene i straffeloven (2005)	39
6.1.1	Høringsnotat til ny skatteforvaltningslov av 21.11.2014	40
6.1.2	Straffeloven 2005 § 378 – forsettlig skattesvik	41
6.1.3	Straffeloven 2005 § 379 – grovt skattesvik	44
6.1.4	Straffeloven 2005 § 380 – grovt uaktsomt skattesvik.....	45
7	REGULERING AV SKATTESVIK I DE ANDRE NORDISKE LANDENE.....	46
7.1	Sverige.....	46
7.1.1	Materielt.....	46
7.1.1.1	Medvirkning	48
7.1.2	Prosessuelt.....	48
7.2	Danmark	49
7.2.1	Materielt.....	49
7.2.1.1	Medvirkning	49
7.2.2	Prosessuelt.....	50
8	OPPSUMMERING OG KRITIKK.....	52
9	LITTERATURLISTE.....	53

9.1	Litteratur.....	53
9.1.1	Bøker.....	53
9.2	Lovhenvisninger.....	53
9.2.1	Norske lover.....	53
9.2.2	Utenlandske lover	54
9.2.3	Internasjonale konvensjoner og traktater	54
9.3	Forskrifter og instruksjer	55
9.4	Forarbeider og innstillinger	55
9.5	Norske offentlige utredninger	55
9.6	Norske dommer	55
9.6.1	Dommer avsagt i Høyesterett.....	55
9.6.2	Dommer avsagt i lavere instanser	56
9.7	Høringsnotater	56
9.8	Artikler fra tidsskrifter og pressemeldinger	56

1 Innledning

Denne masteroppgaven behandler straffansvar etter ligningsloven kapittel 12, med fokus på medvirkningsansvaret. Jeg vil ta utgangspunkt i straffansvar for skatteyter selv og løpende kommentere medvirkningsansvaret.

1.1 Tema og problemstilling

Problemstillingen som reises er i hvilken utstrekning skatteyter kan straffes for brudd på den lovpålagte opplysningsplikten, og i hvilken grad medvirker er ansvarlig om han har ytt bi-stand til denne opplysningssvikten.

Jeg vil ta utgangspunkt i ligningsloven §12-1 og §12-2. På grunn av samspillet mellom straffansvar etter kapittel 12 og administrative sanksjoner hjemlet i ligningsloven, vil jeg også behandle forholdet mellom straff og disse sanksjonene. Slike sanksjoner er kun aktuelt å ilegge skatteyter. Medvirkers rolle vil likevel kommenteres der det har relevans for fremstillingen av de administrative sanksjoner.

Jeg vil også kort ta for meg forholdet mellom straffansvar etter ligningsloven kapittel 12 og foretaksstraff etter straffeloven (1902) § 48a.

I forbindelse med ikrafttreddelsen av ny straffelov 1. oktober 2015¹ vil bestemmelsene om straffansvar for skattesvik flyttes fra ligningsloven kapittel 12 til straffelovens kapittel 30. Jeg vil derfor redegjøre for bestemmelsene i straffeloven av 2005 og kommentere eventuelle endringer i rettsstilstanden dette medfører. Også her vil medvirkningsansvaret særskilt kommenteres. Flyttingen av straffebestemmelsene for skattesvik innebærer en samordning av hjemlene for straff ved all skatt- og avgiftsunndragelse.

Da rettsstilstanden i de andre nordiske landene ikke er vesentlig ulik den norske, vil det være relevant å sammenligne straffansvaret etter ligningsloven kapittel 12 med tilsvarende regulering i Sverige og Danmark.

1.1.1 Forholdet til EMK og Grunnloven

Straffansvaret etter ligningsloven kapittel 12 fungerer i samspill med administrative sanksjoner ilagt av ligningsmyndighetene.

¹ Jfr. pressemelding fra Justis-og beredskapsdepartementet nr. 15 av 13.03.2015

Mens straffansvar er betinget av etterforskning og tiltale tatt ut av påtalemyndighetene, vil administrative sanksjoner kunne ilegges av ligningsmyndighetene når lovens vilkår for dette er oppfylt. Tilleggsskatt er her en særlig aktuell administrativ sanksjon.

Det er kun skatteyter som risikerer å bli ilagt tilleggsskatt. Medvirkning til skatteunndragelse vil bare kunne møtes med straffeforfølgning etter kapittel 12, eventuelt et sivilrettslig erstatningskrav fra ligningsmyndighetene.

Grunnloven § 96 bestemmer at ingen kan straffes uten etter dom. Tilleggsskatt er ikke straff i streng juridisk forstand, den ilegges av ligningsmyndighetene og ikke av domstolene². Mener skatteyter at vilkårene for tilleggsskatt ikke foreligger, må han selv gå til søksmål for å få prøvet dette. Det er, i følge Høyesterett, ikke i strid med Grunnloven § 96.

I Rt 1961 s. 1217 uttalte Høyesterett at slike straffetillegg kan sies å ha ”pønal karakter” som tar sikte på å få folk til å avholde seg fra å unndra skatt eller avgift, i likhet med straff i egentlig forstand. Men dette er ikke avgjørende for om straffetillegg kan betraktes som straff i relasjon til Grunnloven § 96³. Det ble konkludert med at slike straffetillegg, tilsvarende dagens tilleggsskatt, ikke strider mot forbudet i Grunnloven § 96.

Tilleggsskatt anses ikke som straff, og krever derfor ikke dom. Straffansvar og tilleggsskatt er dermed, som utgangspunkt, to uavhengige sanksjoner.

EMK er gjennom menneskerettsloven § 2 gjort til norsk rett. Den europeiske menneskerettsdomstol har i sin praksis lagt til grunn at EMK opererer med et selvstendig (autonomt) straffebegrep. Dette innebærer at når EMK snakker om ”criminal offence” eller ”criminal charge” er det ikke avgjørende om det enkelte konvensjonsland betegner en reaksjon som straff eller ikke⁴.

EMKs tilleggsprotokoll 7 artikkel 4 oppstiller et forbud mot dobbeltstraff, og i EMKs autonome straffebegrep har Høyesterett slått fast at tilleggsskatt *er* straff.

Dette fremkommer blant annet i Rt 2000 s. 996⁵, som omhandlet forhøyet tilleggsskatt.

I Rt. 2002 s. 509 konkluderte Høyesterett med at også ordinær tilleggsskatt er straff i EMKs autonome straffebegrep. Det ble lagt vekt på karakteren av og likhetstrekkene mellom straffansvar og tilleggsskatt som administrativ sanksjon⁶.

Dette innebærer at en skatteyter ikke først kan straffes ved dom eller forelegg, for deretter å ilegges tilleggsskatt for det samme forhold. Ligningsmyndighetene må velge mellom å anmelde forholdet eller ilegge tilleggsskatt.

² Johs. Andenæs (2008) s. 397

³ Rt 1961 s. 1217, s. 1219

⁴ Johs. Andenæs (2008) s. 397

⁵ Rt 2000 s. 996, s. 1016

⁶ Rt 2002 s. 509, s. 519

Forbudet mot dobbeltstraff innebærer i praksis at det ikke er adgang til å anvende tilleggsskatt etter at det er reist straffesak, eller reise straffesak etter at det er ilagt tilleggsskatt for forholdet⁷. Vernet i EMK innebærer *vern mot gjentatt* straffeforfølgning. Er en forfølgning endelig og avsluttet, stenger EMK for ny forfølgning for det samme forhold.

Forbudet mot dobbeltstraff gjelder bare dersom det er samme skatteyter, i samme skattesak, som er pålagt tilleggsskatt eller straffansvar. En medvirker kan straffeforfølges for skattesvik, selv om skatteyteren er ilagt tilleggsskatt for det samme skattesviket⁸.

Det kan derfor reageres ulikt ovenfor skatteyter og medvirker. Skatteyteren kan ilegges skjerpet tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-5 for forsettlig opplysningssvikt, mens medvirker kan holdes strafferettslig ansvarlig etter ligningsloven § 12-1 nr. 2 for å ha bistått til denne opplysningssvikten. Hvor praktisk det er å reagere med ulike sanksjoner på denne måten, er et annet spørsmål.

Vernet mot gjentatt straffeforfølgning gjelder når det er snakk om det ”samme forhold”. En skatteyter kan følgelig ilegges tilleggsskatt for en overtredelse og straffeforfølges for en annen, så lenge det ikke er snakk om det samme forholdet.

1.2 Bakgrunn

Bakgrunnen for mitt valg av tema er sammensatt. Skattesvik skiller seg psykologisk sett fra andre lignende typer formuesforbrytelser. Gjerningsbeskrivelsen i bestemmelsene om skattesvik krever ikke nødvendigvis det man tradisjonelt ser på som et ”forbrytersk forsett”. Formålet er ofte å beskytte seg mot krav fra det offentlige, ikke å oppnå en klassisk ”uberettiget vinning”. Dette gjør straffansvar for skattesvik interessant. Ofte finner skatteyter og medvirker et moralsk forsvar i egen og andres oppfatning av at skatten er for høy. Skattesvik kan derfor sies å ha et defensivt, og ikke et offensivt preg⁹. ”Skattekriminalitet” skiller seg således fra annen type kriminalitet, fordi den i større grad ”rettferdiggjøres” i den enkelte skatteyters hode.

Skattesvik er også meget utbredt. Betaling av håndverkertjenester ”svart” er svært vanlig. Manges motivasjon for skatteunndragelse bunner ut i samme holdning; nemlig at skatten er for høy. Den potensielle krets av gjerningsmenn er derfor stor, og mange kan forholde seg til problemstillingen.

Medvirkning til skattesvik kan skje både i private og kommersielle forhold. Den typiske ”private” medvirker er forbrukeren som betaler håndverkertjenester svart. Den typiske ”kommerielle” medvirker er skatterådgiveren som er leid inn av et større foretak, dersom han råder til

⁷ Harboe m.fl (2015) s. 460

⁸ Harboe m.fl (2015) s. 457

⁹ Johs. Andenæs (2008) s. 396

disposisjoner som er i strid med loven. Dette gjør straffansvar for skattesvik og medvirkning til dette, til en sammensatt og interessant problemstilling.

1.3 Avgrensninger

Jeg vil i det følgende ha hovedfokus på de materielle og subjektive krav for straffansvar etter ligningsloven kapittel 12. Oppgaven avgrenses derfor mot straffutmåling ved skatteunndragelse.

1.4 Metodiske spørsmål

Jeg vil i det følgende anvende tradisjonell juridisk metodelære.

1.4.1 Rettskildene

Av særlig relevans for problemstillingen er ligningsloven generelt, lovens kapittel 12 spesielt. Av andre relevante lover har vi skatteloven, straffeloven av 1902 og straffeloven av 2005. Sistnevnte er per dags dato ikke trådt i kraft. Dato for ikrafttredelse er 1. oktober 2015¹⁰. Forarbeidene til ligningsloven er her også en viktig tolkningsfaktor. Av andre forarbeider kan nevnes forarbeidene til straffeloven av 2005, som vil ha relevans ved vurdering av om rettstilstanden vedrørende skattesvik er ment å skulle endres ved ikrafttredelsen av straffeloven av 2005. Også utkastet til nye skatteforvaltningslov av 21. november 2014 vil være relevant for vurdering av endret rettstilstand.

1.5 Fremstillingen videre

Jeg tar utgangspunkt i en redegjørelse av grunnprinsippene for ligningsforvaltningen i Norge, da dette har relevans for bakgrunnen for vilkårene for straffansvar i ligningsloven.

Deretter kommer en fremstilling av vilkårene for straffansvar ved skatteunndragelse etter gjeldende rett. Fremstillingen vil ta for seg straffbarhetsvilkårene i ligningslovens kapittel 12, både for skatteyter og medvirker.

I kapittel 4 behandles samspillet mellom straffansvar og administrative sanksjoner, før jeg går over på forholdet mellom ligningsloven kapittel 12 og foretaksstraff. Avhandlingens kapittel 6 tar for seg rettstilstanden etter ikrafttredelsen av straffeloven 2005.

Avslutningsvis kommer en komparativ redegjørelse av tilsvarende lovregulering i de andre nordiske landene.

¹⁰ Jfr. pressemelding fra Justis-og beredskapsdepartementet nr. 15 av 13.03.2015

2 Ligningsforvaltningen i Norge

Det som er straffesanksjonert i ligningsloven kapittel 12, er *brudd på* den lovfestede *opplysningsplikten*. Grunnbjelken i norsk ligningsforvaltning er selvangivelsesprinsippet. Dette innebærer at skatteytere skal inngi de opplysninger om sine økonomiske forhold som er relevante for skatteplikten.

Inntekts- og formuesskattesystemet bygger i stor grad på selvangivelsesprinsippet, jfr. ligningsloven § 4-2. Dette innebærer at den enkelte skatteyder skal bidra til at hans skatteplikt blir klarlagt og oppfylt i rett tid¹¹. Selvangivelsesprinsippet i § 4-2 har klare linjer til opplysningsplikten i ligningsloven § 4-1.

Ligningsloven §§ 4-1 og 4-2 har relevans for straffebestemmelsene i ligningslovens kapittel 12, fordi gjerningsbeskrivelsen i straffebudene i stor grad dreier seg om en skatteyers brudd på de plikter bestemmelsene statuerer.

I hovedsak retter kapittel 12 om skattesvik seg mot unnlatelse av å gi fullstendige og korrekte opplysninger. Det straffbare ligger i å ikke overholde sin opplysningsplikt. Har skatteyder oppgitt korrekte og fullstendige opplysninger, vil det heller ikke foreligge grunnlag for straffansvar.

Opplysnings- og selvangivelsesplikten etter ligningsloven retter seg mot skatteyder selv.

Medvirkers rolle består i å bistå skatteyder i å bryte disse pliktene. Han *legger til rette for* at skatteyder ikke oppgir fullstendige eller korrekte opplysninger, eller på annen måte ikke opprettholder sine plikter ovenfor ligningsmyndighetene. Hva som anses som straffbar bistand til en skatteyers brudd på opplysningsplikten, må vurderes konkret i det enkelte tilfellet.

2.1 Selvangivelsesprinsippet

Ligningsloven legger til grunn et system basert på skatteyers egne oppgaver. Utgangspunktet er at skatteyderne selv er best i stand til å skaffe de opplysninger som er nødvendig for å foreta en riktig ligning. Dette systemet forutsetter at skatteyder kan sannsynliggjøre de opplysninger han gir, og at ligningsmyndighetene plikter å bygge på opplysningene i den utstrekning de er sannsynliggjort¹².

Ligningsmyndighetene har med tiden utviklet et elektronisk system for supplerings og kontroll av skatteyers opplysninger. Systemet har ført til at ligningsmyndighetene ikke lenger er like avhengig av skatteyers egne opplysninger som grunnlag for ligning. Selvangivelsen er i stor

¹¹ Gjems-Onstad (2012) s. 1133

¹² Harboe m.fl (2015) s. 127

grad forhåndsutfylt når den sendes skatteyter, og skatteyters oppgave blir da å kontrollere at opplysningene der er korrekte.

Men systemets grunntanke er beholdt: Det er *skatteyters ansvar* at korrekte og fullstendige faktiske forhold legges til grunn når han blir lignet.

Foreligger det feil i selvangivelsen plikter han å opplyse om dette, jfr. ligningsloven § 4-1. Brudd på opplysningsplikten, for eksempel ved å unngå å gjøre skattemyndighetene oppmerksom på feil eller uregelmessigheter i den ferdigutfylte selvangivelsen, kan få ulike konsekvenser for skatteyter. Ytterste konsekvens er straffansvar etter ligningsloven kapittel 12.

Ordningen med forhåndsutfylt selvangivelse er mest aktuell for ordinære lønsmottagere.

For skattesubjekter som er juridiske personer eller andre skattesubjekter med en mer komplisert inntektssituasjon og dermed skattesituasjon, vil ikke ordningen være like passende.

Da vil man i stor grad måtte gå tilbake utgangspunktet, nemlig at skatteyteren må forsyne ligningsmyndighetene med de opplysninger som er nødvendig for en korrekt ligning.

2.1.1 Ligningsloven § 4-2

Ligningsloven § 4-2 bestemmer at selvangivelse skal inngis. Bestemmelsen retter seg mot alle skatteytere, både personlige og upersonlige skattesubjekter. Etter loven gjelder det ingen minstegrense for formue og inntekt som vilkår for selvangivelsesplikten. Det fritar heller ikke for selvangivelsesplikten at skatteyters formue og inntekt er i underskudd.

Unnlatelse av å levere pliktig selvangivelse etter ligningsloven § 4-2 kan ha en eller flere konsekvenser; skjønnsmessig fastsettelse av ligningsgrunnlaget etter ligningsloven § 8-3 nr. 3, illeggelse av tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 nr. 2 eller straffeforfølgning etter ligningsloven § 12-1 nr. 1 d¹³. Det er kun sistnevnte reaksjon som kan ilegges den som medvirker til at skatteyter unnlater å levere pliktig selvangivelse.

For å oppfylle kravene til inngitt selvangivelse i ligningsloven § 4-2 må inngivelsen av skatteopplysninger oppfylle visse formkrav. Disse formkravene oppfylles som regel gjennom utfylling av standardiserte skjemaer utarbeidet av ligningsmyndighetene.

¹³ Harboe m.fl (2015) s. 131

2.1.2 Ligningsloven § 4-1

Et utslag av selvangivelsesprinsippet er skatteyters opplysningsplikt. Skatteyters alminnelige opplysningsplikt følger av ligningsloven § 4-1. Plikten gjelder bare forhold som er relevant for skatteyters egen ligning¹⁴.

Avgjørende for riktig ligning er at ligningsmyndighetene får fullstendige og korrekte opplysninger om skatteyters formue og inntekt. Ligningsloven § 4-1 statuerer en plikt for enhver som har opplysningsplikt etter bestemmelsene i kapittel 4, til å uoppfordret gi ligningsmyndighetene de opplysninger som er nødvendige for å klarlegge og oppfylle den enkeltes skatteplikt i rett tid. Det stilles altså et krav om at skatteyter opptrer lojalt. Medvirkning til skatteunndragelse innebærer her bistand til at en skatteyter bryter sin opplysningsplikt, og dermed lojalitetsplikt, etter ligningsloven § 4-1.

Her vil forventningene til skatteyters aktivitetsplikt variere med hva slags skatteyter det er snakk om. Den personlige skatteyter, hvis ligning i stor grad baseres på informasjon fra tredjeparter, har ikke like stor aktivitetsplikt som personlig næringsdrivende og upersonlige skatteytere.

For upersonlige skatteytere vil ikke kontrollopplysninger innhentet fra andre kilder alltid gi tilstrekkelig oversikt over vedkommendes formue og inntekt. Slike skatteytere har gjerne en mer komplisert økonomi. Dette medfører at skatteyter må forsyne ligningsmyndighetene med opplysninger, og har dermed større grad av aktivitetsplikt.

Det er særlig i slike situasjoner brudd på opplysningsplikten etter ligningsloven kapittel 12 aktualiseres. Det er også hos denne gruppen skattytere man oftest finner medvirkning til skatteunndragelse.

Skatteyter er pålagt ansvaret for at egen ligning blir basert på korrekt og fullstendig faktum. Dette medfører at skatteyteren har et overordnet og generelt ansvar for sakens opplysning, og det er en aktivitetsplikt med tanke på fremskaffelse av relevante opplysninger.

I Rt 1999 s. 223 ble det uttalt at opplysningsplikten etter ligningsloven § 4-1 er begrenset til det som er nødvendig for å få gjennomført en skatterettslig korrekt ligning. Det sies videre at denne tolkningen ”støttes av tungtveiende reelle hensyn”¹⁵. Dette fordi staten vanskelig kan sies å ha noen legitim interesse i, under trussel om straff, å kreve eller fremtvinge opplysninger som ikke er nødvendig for å kunne gjennomføre en materielt riktig ligning.

¹⁴ Stoveland (2015) note 521

¹⁵ Rt 1999 s. 223 s. 239 av dommer Skoghøy

Den lovpålagte opplysningsplikten er dermed avgrenset til det som er nødvendig for at ligningsmyndighetene skal kunne gjennomføre en fullstendig og korrekt ligning. Opplysninger utover dette har skatteyter i utgangspunktet ikke noen plikt til å avgi. Tilbakeholdelse av slike opplysninger medfører derfor heller ikke noe straffbart brudd på opplysningsplikten. Medvirkning til tilbakeholdelse av slike opplysninger er følgelig heller ikke straffbar medvirkning til skatteunndragelse.

Skatteyters opplysningsplikt vil fungere i samspill med ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt. Mens skatteyter har plikt til å oppgi de opplysninger som er relevante for hans ligning, påligger det ligningsmyndighetene en viss plikt til å undersøke opplysningene nærmere, dersom situasjonen tilsier det.

Dette følger blant annet av Rt 1992 s. 1588. Saken gjelder vilkårene for toårsfristen for endret ligning etter ligningsloven § 9-3, men Høyesteretts uttalelser om skatteyters opplysningsplikt er relevant her. Førstvoterende uttaler at ”Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmålet, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger ville kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelige (...)”¹⁶. Tilsier skatteyters opplysninger nærmere undersøkelser, så påligger det ligningsmyndighetene å igangsette dette. Det at skatteyters opplysninger tilsier nærmere undersøkelser, fører dermed ikke nødvendigvis til at skatteyter har oppgitt ufullstendige opplysninger.

¹⁶ Rt 1992 s. 1588 s. 1592 in fine og 1593

3 Skattesvik – loven de lege lata

Ligningsforvaltningen baserer seg altså på opplysninger og kontroll fra skatteyters side. Overholdes ikke opplysningsplikten vil dette få ulike konsekvenser for skatteyter, alt etter graden av opplysningssvikt. Alvorlige brudd på opplysningsplikten er straffesanksjonert etter ligningsloven § 12-1 og § 12-2.

Bestemmelsene om skattesvik retter seg mot skatteyters unnlatelse av å gi fullstendige og korrekte opplysninger¹⁷. Gjerningsbeskrivelsen omfatter brudd på de plikter skatteyter og andre opplysningspliktige er pålagt om å gi riktige og fullstendige opplysninger. Straffansvar er betinget av at den opplysningspliktige forstår eller bør forstå at dette kan medføre skattemessige fordeler.

Straffansvar for medvirkning til skattesvik følger av ligningsloven § 12-1 nr. 2 annet punktum.

Her bestemmes at ”medvirkning straffes på samme måte”. Dette innebærer at medvirkning kan straffes uavhengig av hovedmann¹⁸. Oppfyller medvirkningshandlingen den objektive gjerningsbeskrivelsen om å medvirke til gi uriktige eller ufullstendige opplysninger, kan medvirkning straffes.

En forutsetning for straffansvar for medvirkning er at handlingen som foretas faller inn under det generelle strafferettslige medvirkningsbegrep. Dette er et relativt vidt begrep. Det omfatter ikke enhver befatning med vedkommende forhold. For medvirkning til skattesvik straffes den som medvirker til skatteyters brudd på opplysningsplikten.

Både profesjonell og ”privat” medvirkning rammes av § 12-1¹⁹. Med sistnevnte siktes til privatpersoners bistand til andre skattesubjekters opplysningssvikt. Det kan være snakk om både private skattesubjekter og næringsdrivende.

Det vil særlig være ansatte og ledelse hos skatteyter som kan bli ilagt medvirkningsansvar etter § 12-1. Dette gjelder også advokater og revisorer som utfører rådgivningstjenester i skatte spørsmål, gitt at opplysningssvikten faller innenfor rammen av deres engasjement.

3.1 Ligningsloven § 12-1

Ligningsloven § 12-1 tar sikte på å ramme forhold hos skatteyter som er egnet til å gi urettmessige skattemessige fordeler. Forutsetningen for straffansvar etter bestemmelsen er at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene.

¹⁷ Harboe m.fl (2015) s. 449

¹⁸ Eskeland (2013) s. 213

¹⁹ Ot.prp nr. 21 (1991-1992) pkt. 5.2.2.1 s. 41

Bestemmelsen om skattesvik er dermed i all hovedsak knyttet til brudd på opplysningsplikten. Men det er ikke noe vilkår etter § 12-1 at skatteyter er pålagt å gi opplysningene, den rammer også opplysninger gitt på skatteyters eget initiativ²⁰.

Ligningsloven § 12-1 omfatter ikke bare unndragelse av formues- og inntektsskatt, men også tilleggsskatt og andre avgifter²¹.

Straffansvar for medvirker omfatter her bistand og medvirkning til at skatteyter oppgir uriktige eller ufullstendige opplysninger, som er egnet til å gi skatteyter urettmessige skattemessige fordeler. Det er ikke noe krav om at opplysningene rent faktisk førte til uberettigede skattemessige fordeler, bare at de var *egnet* til det²².

Ved medvirkning til skattesvik handler det om noens bistand til at skatteyter ikke overholder sin opplysningsplikt. Medvirker bidrar til at vedkommende skatteyter oppgir uriktige eller ufullstendige opplysninger, utferdiger uriktig dokument eller på annen måte vesentlig overtrer ligningslovens bestemmelser.

3.1.1 § 12-1 første ledd litra a

Bestemmelsens litra a rammer den som forsettlig eller grovt uaktsomt gir ligningsmyndighetene ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” når han forstår eller bør forstå at dette kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler. Det er opplysninger som gjelder *egen ligning*, ligningsloven § 12-1 litra a retter seg mot.

Dette ble, blant annet, stadfestet av Høyesterett i Rt 2006 s. 1598, hvor det fremgår at det er lagt til grunn at ”opplysningsplikten er begrenset til det som er relevant for egne forhold”²³. Skatteyter kan ikke straffes for å ha holdt tilbake informasjon som viser seg å ikke være relevant for hans egne skattemessige forhold.

Forhold som vedrører andres skattemessige forhold går inn under medvirkningsansvaret. Medvirkningshandlingen kan, for eksempel, bestå i utfylling av næringsoppgaver for skatteyter.

Utgangspunktet er at det er de faktiske forhold det skal opplyses om.

²⁰ Stoveland (2015) note 521

²¹ Stoveland (2015) note 523

²² Harboe m.fl (2015) s. 451

²³ Rt 2006 s. 1598 avsnitt 14

3.1.1.1 "Uriktige (..) opplysninger"

I de tilfeller man objektivt kan konstatere at en opplysning som gis ikke stemmer med de faktiske forhold, foreligger det en *uriktig* opplysning²⁴. Dette er det som regel ikke særlig vanskelig å konstatere. Hvis den gitte opplysning er tvetydig, må man først fastslå opplysningens objektive innhold, og deretter avgjøre om den er egnet til å gi skattemessige fordeler.

Det er noe usikkert om innholdet av vilkåret om "uriktige opplysninger" er det samme i de bestemmelsene det dukker opp i ligningsloven. Vilkår om at det må foreligge uriktige opplysninger dukker, blant annet, opp i § 9-3 om endret ligning, §§ 10-2 og 10-5 om tilleggsskatt og § 12-1 om straff.

I Rt 1999 s. 1087 uttalte Høyesterett seg om dette. Førstvoterende tok ikke standpunkt til om uttrykket i § 9-3 nr. 3 litra a skulle forstås på samme måte som tilsvarende uttrykk i ligningsloven § 10-2 nr. 1²⁵. Annenvoterende pekte derimot på sammenhengen mellom bestemmelsene, som begge bruker uttrykket "uriktige (eller ufullstendige) opplysninger", og uttaler at "Jeg utelukker selvsagt ikke at uttrykket kan bli fortolket forskjellig alt etter hvilken av de tre bestemmelsene det er brukt i, men mer enn gradsforskjeller mellom tolkningene kan det etter min mening ikke være"²⁶. Når førstvoterende her snakker om tre bestemmelser, sikter han til ligningsloven § 9-3, § 10-2 og § 12-1 nr. 1.

Jeg vil derfor i det videre anta at fortolkningene av uttrykket "uriktige opplysninger" i de andre bestemmelsene i ligningsloven, hvertfall som utgangspunkt, kan brukes som veiledning ved forståelsen av det tilsvarende uttrykk i § 12-1, selv om de ikke nødvendigvis har *direkte* overføringsverdi.

I Rt 2009 s. 813 behandlet Høyesterett hva som kunne utgjøre uriktige opplysninger.

Konkret gjaldt vurderingen hva som kunne utgjøre "uriktige opplysning" i relasjon til tilsvarende vilkår i ligningsloven § 9-6. Høyesterett viste til ligningsloven § 10-2 nr. 1 om tilleggsskatt, som også oppstiller et vilkår om uriktig opplysninger og Ot.prp. nr. 29 (1978-79) om vurderingen av dette vilkåret. Av preposisjonen fremkommer det at anførsler og påstander om forståelse og anvendelse av lovgivingen ikke er å anse som uriktige opplysninger²⁷, sml. lovens vilkår. Men derimot vil anførsler som gir et uriktig bilde av skatteyters rettsstilling for øvrig, måtte anses som uriktige opplysninger. Dette kan for eksempel være opplysninger om at skatteyder leier en formuesgjenstand, når han i realiteten eier den²⁸.

²⁴ Harboe m.fl., s. 451

²⁵ Rt 1999 s. 1087 s. 1102

²⁶ Rt 1999 s. 1087 s. 1110

²⁷ Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) s. 122

²⁸ Rt 2009 s. 813 avsnitt 78 og 79

Høyesterett fremhever så at når det er snakk om tilleggsskatt er det forutsatt at det kan foreligge uriktige (eller ufullstendige) opplysninger på tross av at opplysningen skyldes en uriktig forståelse av de rettsreglene som har betydning for skatteplikten.

En uriktig opplysning er da gjerne en opplysning om faktiske forhold som er gal; du eier bilen, du leaser den ikke. Altså, en opplysning om faktiske forhold som ikke stemmer med de reelle forhold.

At skatteyter gir opplysninger til ligningsmyndighetene basert på gal rettsoppfatning, trenger ikke i seg selv å være uaktsomt. Forutsatt at uvitenheten om korrekt rettsstilstand ikke er grovt uaktsomt, er inngivelse av gale opplysninger i seg selv ikke nødvendigvis uaktsomt.

Situasjonen må vurderes konkret i det enkelte tilfelle. Har skatteyter basert seg på råd fra ligningsmyndighetene eller andre eksperter, er det sjelden grov uaktsomhet foreligger. Da forutsatt at situasjonen rundt rådgivingen ikke tilsa at skatteyter burde overprøvd de råd han fikk.

3.1.1.2 "Ufullstendige opplysninger"

Å avgjøre om en opplysning er "ufullstendig" vil ofte kunne by på større vanskeligheter. Dette medfører at vilkårene for straffbarhet også blir mer uklare.

Ved vurderingen av om en opplysning er ufullstendig, kan man ta utgangspunkt i det tilsvarende vilkåret i bestemmelsen som tilleggsskatt i ligningsloven § 10-2.

Høyesterett har, som nevnt, reservert seg med tanke på hvorvidt uttrykket "uriktige eller ufullstendige opplysninger" skal forstås likt i de ulike bestemmelsen i ligningsloven²⁹, jfr. drøftelsen under punkt 3.1.1.1. Men det er nærliggende å anta at forståelsen av uttrykket i den ene bestemmelsen hvertfall er veiledende for forståelsen av uttrykket i den andre. Eventuelle forskjeller vil mest sannsynlig ikke være mer enn "gradsforskjeller", jfr. Rt 1999 s. 1087.

Utrykket "ufullstendig opplysning" antar Harboe m.fl at "isolert sett" har samme innhold i de tre relasjoner det dukker opp³⁰. Det siktes her til *innholdet* av begrepet "ufullstendige opplysninger". De subjektive krav som knytter seg til begrepet er følgelig ulike, da det kreves ulike grader av subjektiv skyld for å kunne ilegges tilleggsskatt eller straffeforfølgning.

Et eksempel på ufullstendige opplysninger vil kunne være opplysninger som ikke er tilstrekkelige til å rette ligningsmyndighetenes oppmerksomhet mot et relevant skattemessig forhold hos skatteyter. Et annet eksempel er opplysninger som er *egnet til* å villedde skattemyndigheten, selv om vedkommende opplysninger ikke direkte er villedende.

²⁹ Harboe m.fl (2015) s. 343

³⁰ Harboe m.fl (2015) s. 343

Et annet relevant moment i vurdering av om en opplysning er ufullstendig eller ei, er opplysningens innhold vurdert ut fra den rettsoppfatning som foreligger på det tidspunktet opplysningen gis³¹. Dersom senere rettsoppfatning skulle tilsi en annen skatterettslig vurdering enn den som rådet da opplysningen ble gitt, vil det ikke foreligge en ufullstendig opplysning dersom opplysningen(e) som ble gitt var tilstrekkelig til å foreta en rettmessig bedømmelse av forholdet ut fra den *da gjeldende* rettsoppfatning.

Det er tilstrekkelig at de uriktige eller ufullstendige opplysningene som er avgitt, er egnet til å gi skatte- eller avgiftsmessige fordeler. At det faktisk er oppnådd slike fordeler, er ikke nødvendig for straffansvar. Dette innebærer at straffansvar for forsøk ikke er særlig aktuelt etter ligningsloven § 12-1. Handlingen er fullbyrdet, og dermed straffbar, allerede fra tidspunktet for avgivelse av opplysningene. Det foreligger ikke noe forsøksstadium i tradisjonell, strafferettslig forstand.

Det kreves for straffansvar at den ufullstendige opplysningen, med hensikt, er direkte villende. Skatteyter må ha forstått eller burde ha forstått at den ufullstendige opplysningen var egnet til å føre til en eller flere skattemessige fordeler.

Det samme gjelder medvirker; han må ha forstått eller han burde ha forstått at opplysningene han bisto skatteyter med å oppgi til ligningsmyndighetene, var egnet til å gi skatteyteren en eller flere skattemessige fordeler.

Høyesterett har i flere saker behandlet straffansvaret for medvirkning til skatteunndragelse.

3.1.1.3 Rt 2010 s. 422

Denne saken omhandlet en privatperson som hadde inngått avtale med en håndverker om svart arbeid, altså at håndverkeren ikke skulle innrapportere arbeidet til skattemyndighetene. Privatpersonen ble dømt for medvirkning til overtredelse av ligningsloven § 12-1 nr. 1 a og unndragelse av merverdiavgift. Høyesterett tok bare stilling til straffutmålingen ved overtredelsen.

I denne vurderingen la Høyesterett vekt på at svart arbeid er et betydelig samfunnsproblem og at den samlede skatte- og avgiftsunndragelsen utgjorde et, etter Høyesteretts mening, betydelig beløp; kr. 92.783. Tiltalte ble ilagt ubetinget fengsel i 21 dager. Dommen ble avsagt enstemmig.

³¹ Harboe m.fl (2015) s. 347

I dommen fremhever Høyesterett først tiltaltes tilknytning til det straffbare forholdet; ”A har ikke selv unnlatt å sende inn oppgavene, men inngikk avtale om ”svart arbeid” som førte til at B overtrådte oppgavepliktene. A er derfor medvirker, ikke hovedmann”³².

Tiltalte i saken unnlot ikke å inngi opplysninger i relasjon til egen skatteplikt, men medvirket til at en annen skatteyder unnlot å inngi opplysninger om sin skatteplikt.

Dette legger førstvoterende i saken ikke ”synderlig vekt” på, da skatte- og avgiftsunndragelse er et ”betydelig samfunnsproblem som det er viktig å reagere mot”³³. Og videre at en effektiv bekjempelse forutsetter at også en privatperson som inngår avtale om ”svart arbeid” med næringsdrivende, altså den kategori av medvirkere som saken gjelder, som utgangspunkt burde risikere en ubetinget reaksjon.

Høyesterett tok ikke hensyn til at tiltaltes kone var 85% ufør, og at han i all hovedsak hadde aleneansvar for barna på 13 og 15 år. Det ble heller ikke lagt vekt på at 9/10 av den totale summen for arbeidet var betalt lovmessig.

Saken ble av mange oppfattet som altfor streng. Gjems-Onstad uttaler i Norsk bedriftsskatterett (2012) at dommen fremstår som en ”straffebataljon”³⁴, og at den virker svært lite forholdsmessig, spesielt hensett til den domfeltes vanskelige personlige situasjon og det forhold at 9/10 av den totale summen var betalt lovmessig.

Dommen er et klart eksempel på hvor langt medvirkningsansvaret kan trekkes. Det ble ikke tatt hensyn til tiltaltes relativt vanskelige livssituasjon, ettersom problemet med ”svart betaling” ble ansett som et så stort samfunnsproblem at bekjempelse var viktigere enn hensynet til den enkelte medvirker.

3.1.1.4 Rt 2009 s. 1109

En annen dom som omhandler medvirkning til skatteunndragelse, er den såkalte ”Kebabdommen”. Saken gjaldt svart salg av kyllingkjøtt og kebabfarse i hele omsetningskjeden fra råvareleverandør til forbruker, via farseprodusent, grossist og detaljist.

Her uttalte Høyesterett seg om omfanget av medvirkningsansvaret i § 12-1 nr. 1 litra a.

En av de tiltalte i saken anførte at medvirkningsansvaret etter bestemmelsen kun rammer personer som har nærhet til inngivelse av selvangivelse og andre ligningspapirer. Det ble med andre ord anført at en medvirker måtte ha en slags ”saklig nærhet” i kraft av sin rolle eller lignende i selskapet ved utfylling av selvangivelse eller andre ligningspapirer, for å kunne bli ansvarlig for medvirkning etter ligningsloven § 12-1 nr.1 litra a.

³² Rt 2010 s. 422 avsnitt 13

³³ Rt 2010 s. 422 avsnitt 13

³⁴ Gjems-Onstad (2012) s. 1232

Dette var Høyesterett ikke enig i. Det ble uttalt at ”Ankeutvalget finner det klart at medvirkningsansvaret etter ligningsloven § 12-1 nr. 1 ikke kan begrenses til handlinger knyttet til utfylling og innlevering av selvangivelser”. Og videre ”Det sentrale er at C, i samarbeid med andre aktører, la til rette for et samordnet opplegg, hvorefter en rekke virksomheter innen omsetningskjeden for kebabsalg kunne unndra seg beskatning”³⁵.

Jeg tolker Høyesterett slik at det foreligger som utgangspunkt ingen begrensing i hva medvirkningshandling etter ligningsloven § 12-1 nr. 1 litra a kan bestå i, så lenge medvirker på en eller annen måte er med på å legge til rette for skatteyters brudd på opplysningsplikten. Foreligger det en bevisst sammenheng mellom handling og skattemessig konsekvens, vil medvirkningsansvar kunne ilegges.

3.1.1.5 *Transocean-saken*

Den 2. juli 2014 avsa Oslo tingrett dom i den mye omtalte Transocean-saken³⁶. Dette er en av de største skattesakene i norsk historie³⁷.

Saken omhandlet medvirkning til skatteunndragelse. I saken var tre skatterådgivere og tre riggselskaper satt under tiltale for grovt skattesvik for å ha bidratt til å gi ufullstendige og misvisende opplysninger til ligningsmyndighetene. Dette skal ha ført til at riggselskapet Transocean unndro syv milliarder norske kroner i skatt. Oslo tingrett frifant alle de tiltalte på samtlige punkter. Det var dissens i saken vedørende selskapenes driftssted, og dermed om det var hjemmel for gevinstbeskatning. Hvis driftsstedet ikke var i Norge, ville det følgelig heller ikke foreligge noen skatteplikt til Norge. Flertallet kom, i dette spørsmålet, frem til at fast driftssted i Norge var opphørt på det aktuelle tidspunktet.

Saken er delvis anket av påtalemyndighetene. Tiltalen mot en av skatterådgiverne er frafalt i og med anken, men sakens øvrige punkter er anket til lagmannsretten³⁸.

3.1.2 § 12-1 første ledd litra b

Ligningsloven § 12-1 første ledd litra b sier at for skattesvik straffes den som utferdiger uriktig dokument når han forstår eller bør forstå at dokumentet er egnet som legitimasjon for å oppnå skatte- eller avgiftsmessige fordeler. Det å utferdige uriktig dokument innebærer ikke det samme som å gi ufullstendige eller uriktige opplysninger.

³⁵ RT 2009 s. 1109 avsnitt 43

³⁶ TOSLO-2011-191007

³⁷ Storeng (2014)

³⁸ Storeng (2014)

3.1.2.1 "Uriktig dokument"

Å utferdige uriktig dokument innebærer at du utferdiger et dokument som gir inntrykk av noe annet enn det reelle forhold. Dokumentet trenger ikke inneholde konkrete opplysninger med ligningsmyndighetene som adressat. Det kan, for eksempel, dreie seg om utferdigelse av uriktige fakturaer.

Det er med andre ord snakk om utferdigelse av uriktig dokument som ikke direkte skal gi ligningsmyndighetene informasjon, men som ligningsmyndighetene kan hente opplysninger fra³⁹.

For at det skal være snakk om "uriktig dokument" i den forstand § 12-1 litra b sikter til, må det være et dokument som kan gi skattemessige fordeler.

Det foreligger flere eksempler fra praksis på at utferdigelse av uriktige dokument har endt med domfellelse for overtredelse av § 12-1 litra b. Eksempelene fra praksis omfatter blant annet utferdigelse av uriktig bekreftelser på gevinster på travbane, utferdigelse av uriktig skjøte ved tomtsalg "under bordet" og det nevnte eksempel, utferdigelse av uriktige fakturaer. Uriktige kjøpekontrakter omfattes også. Det er tilstrekkelig for anvendelse av bestemmelsen at dokumentet er ment å tjene som regnskapsbilag⁴⁰.

Medvirkning etter ligningsloven § 12-1 litra b er særlig aktuelt. Her er det gjerne snakk om bistand til selve utferdigelsen av de uriktige dokumenter. Det finnes flere eksempler fra praksis hvor ulike yrkesutøvere har brukt sin særlige fagkyndighet til å hjelpe skatteytere med å oppnå skattemessige fordeler ved å utarbeide slike uriktige dokumenter.

Et eksempel på domfellelse for medvirkning til skattesvik på grunn av utferdigelse av uriktig dokument er Rt. 2008 s. 468. I denne saken hadde en regnskapsfører medvirket til grovt skattesvik begått av flere drosjeeiere. Regnskapsføreren ble dømt for å ha utferdiget uriktig dokument etter ligningsloven § 12-1 litra b ved å ha produsert falske skiftelapper. De falske skiftelappene var konstruerte utskrifter fra drosjenes taksametre, som viste en lavere inntekt enn det i realiteten var.

For at § 12-1 litra b skal komme til anvendelse kreves det at skatteyter forsto eller burde forstått at det uriktige dokumentet kunne føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler. Med skatt menes da formues- og inntektsskatt. Men uttrykket omfatter også tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2⁴¹. Det betyr at dersom skatteyteren utferdiger uriktig dokument, eller på annen

³⁹ Stoveland (2015) note 524

⁴⁰ Stoveland (2015) note 524

⁴¹ Stoveland (2015) note 523

måte gir ufullstendige eller uriktige opplysninger for å unngå tilleggsatt, kan dette medføre straffansvar.

3.1.3 § 12-1 første ledd litra d

Ligningsloven § 12-1 første ledd litra d sier at for skattesvik straffes den som forsettlig eller grovt uaktsomt på annen måte vesentlig overtrer bestemmelser gitt i eller i medhold av ligningsloven.

3.1.3.1 Andre vesentlige overtredelser av ligningslovens bestemmelser

Dette er en bestemmelse som rammer tilfeller som ikke faller inn under ordlyden i § 12-1 litra a eller b. Bestemmelsen retter seg ikke bare mot typer av opplysningssvikt slik som i litra a og b, men omfatter også brudd på andre bestemmelser enn de som innebærer påbud om avgivelse av opplysninger. Eksempel på brudd som kan kvalifisere til straff etter denne bestemmelsen er manglende innlevering av selvangivelse over flere år⁴². Et annet eksempel er unnlatelse av å medvirke til kontrollundersøkelse etter ligningsloven § 6-5 flg.

Total uteblivelse av opplysninger fra skatteyters side faller også inn under § 12-1 litra d⁴³.

I motsetning til de øvrige bestemmelsene i ligningsloven § 12-1 er det etter litra d ikke noe krav om at det vesentlige bruddet kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler. For å kunne straffes etter bestemmelsen er det tilstrekkelig at det foreligger et eller flere brudd på bestemmelser i loven, ved at lovpålagte plikter ikke er fulgt.

Det er et vilkår etter litra d at de aktuelle bestemmelser er *vesentlig* tilsidesatt.

Høyesterett uttalte seg i Rt. 2009 s. 385 om innholdet av dette vesentlighetskravet. I saken hadde skatteyter ikke levert inn selvangivelse innen den fastsatte frist og heller ikke fylt ut næringsoppgave. Høyesterett fant at forsinkelsen var vesentlig. Det ble uttalt at en forsinket innlevering måtte være betydelig for å omfattes av vesentlighetskravet. Og videre at vesentlighetskravet ikke kunne anses oppfylt med mindre den aktuelle forsinkelse viste en ”utpreget mangel på vilje til å innrette seg etter de rapporteringskrav som stilles ovenfor skatteyterne”⁴⁴. Hvis selvangivelsen ble innlevert så sent at det ikke var mulig å få behandlet den før ligningen ble avsluttet, måtte forsinkelsen være å anse som vesentlig.

Høyesterett sa videre at for å oppfylle vesentlighetskravet i ligningsloven § 12-1 litra d, måtte den vesentlige forsinkelsen *i tillegg* bedømmes som en vesentlig overtredelse av ligningslo-

⁴² Harboe m.fl (2015) s. 456

⁴³ Stoveland (2015) note 521

⁴⁴ Rt 2009 s. 386 avsnitt 18

ven⁴⁵. Med andre ord; hvis ikke den vesentlige forsinkelsen samtidig også var en vesentlig overtredelse av ligningsloven, ville ikke forholdet rammes av § 12-1 litra d.

Det må derfor foretas en konkret skjønsmessig vurdering av alle omstendigheter av relevans for forholdet. I vedkommende sak var ikke den vesentlige forsinkelsen samtidig å regne som en vesentlig overtredelse av ligningsloven, og Høyesterett kom derfor til at kravet i § 12-1 litra d ikke var oppfylt.

Når det er snakk om medvirkning til vesentlig overtredelse av andre bestemmelser i ligningsloven behøver ikke medvirkningshandlingen nødvendigvis å innebære bistand til opplysningssvikt. Hva en medvirkningshandling er da, må vurderes ut fra den bestemmelsen som er vesentlig overtrådt.

Et eksempel på pliktbrudd som kan medføre straffansvar etter § 12-1 litra d er skatteyters manglende medvirkning til kontrollundersøkelse etter ligningsloven § 6-5.

Etter ligningsloven § 6-5 første ledd kan ligningsmyndighetene foreta kontroll hos den opplysningspliktige.

Av kommentarene til ligningsloven⁴⁶ fremkommer at slik kontrollundersøkelse (”boketter-syn”) kan foretas hos alle om har opplysningsplikt i medhold av ligningsloven. Dette innebærer at både skatteyter og tredjeparter plikter å medvirke til kontrollundersøkelse, denne plikten gjelder uavhengig av om opplysningsplikten følger av ligningslovens kapittel 4, 5 eller 6.

Bestemmelsen omfatter ikke bare skatteyter selv, men også tredjeparter, typisk arbeidsgivere⁴⁷. Omfanget av kontrollundersøkelsen vil være av samme omfang som opplysningsplikten, det vil si for skatteyter selv, alle opplysninger som kan ha betydning for vedkommendes bokføring eller ligning.

Etter bestemmelsens annet ledd plikter den opplysningspliktige å medvirke på ulike måter til gjennomføringen av denne kontrollen. Skatteyter – den opplysningspliktige – plikter, blant annet, å gi ulike opplysninger på oppfordring og gi ligningsmyndighetene adgang til næringslokaler, jfr. ligningsloven § 6-5.

Nekter den opplysningspliktige å medvirke til gjennomføringen av kontrollen, kan det etter omstendighetene være et vesentlig brudd på ligningslovens bestemmelser, jfr. ligningsloven § 12-1 litra d.

⁴⁵ Rt 2009 s. 386 avsnitt 22

⁴⁶ Harboe m.fl (2015) s. 253

⁴⁷ Harboe m.fl, (2015) s. 254

Dreier det seg om medvirkning til brudd på plikten etter § 6-5, kan medvirker eksempelvis kunne være med på å trenere kontrollundersøkelsen ved å nekte å slippe ligningsmyndighetene inn i det aktuelle lokalet.

3.1.4 Skyldkravet

For å kunne straffes for overtredelse av ligningsloven § 12-1 kreves det i tillegg at skatteyter har handlet forsettlig eller grovt uaktsomt. Det innebærer at skatteyter forsettlig eller grovt uaktsomt må ha oppgitt uriktige eller ufullstendige opplysninger eller utferdiget uriktig dokument med det formål å oppnå en skattemessig fordel. Eller skatteyter må forsettlig eller grovt uaktsomt ha vesentlig overtrådt andre bestemmelser i ligningsloven. Etter sistnevnte straffalternativ kreves det ikke at overtredelsene er skjedd med det formål å oppnå en skattemessig fordel.

Her skiller vilkårene for straff og skjerpet tilleggsskatt seg klart fra vilkårene for ordinær tilleggsskatt etter § 10-2 og endret ligning etter § 9-1 flg. For mens det for skjerpet tilleggsskatt og straffeforfølgning kreves at skatteyter har utvist subjektiv skyld, er dette ikke et vilkår for illeggelse av endringsligning eller ordinær tilleggsskatt.

Det er tilstrekkelig for straffansvar etter kapittel 12 at det er utvist grov uaktsomhet, men skyldgraden vil være av betydning for straffutmålingen. Forsettlige overtredelser kan følgelig medføre strengere straff enn grovt uaktsomme overtredelser. I de tilfeller der forsett ikke kan bevises, men hvor skatteyter har opptrådt kvalifisert klanderverdig, vil dermed grov uaktsom oppførsel være tilstrekkelig for straffansvar⁴⁸.

Det må, med andre ord, være grovt uaktsomt av skatteyter å legge til grunn at en opplysning ikke har skatterettslig relevans. Videre må det være grovt uaktsomt av skatteyter å legge til grunn at de opplysninger som gis er tilstrekkelige, når de senere viser seg å ikke være det.

Her vil man kunne møte på problemer med å bevise hva skatteyter har vært, eventuelt ikke vært, klar over ved innsendelse av oppgaver til ligningsmyndighetene. Men manglende kontroll av innsendte oppgaver vil ofte være uaktsomt. Om denne uaktsomheten er grov må vurderes konkret i det enkelte tilfelle.

Kravet til subjektiv skyld i § 12-1 vil kunne føre til at det ikke foreligger skattesvik, selv om vilkårene for endret ligning eller ordinær tilleggsskatt foreligger. Endret ligning kan også ilegges selv om det ikke foreligger opplysningssvikt fra skatteyters side.

⁴⁸ Harboe m.fl (2015) s. 457

I tillegg til at skatteyter må ha opptrådt forsettlig eller grovt uaktsomt med hensyn til opplysningenes skatterettslige relevans, må skatteyter ha forstått eller han burde forstått at de uriktige eller ufullstendige opplysningene eller det uriktige dokumentet kunne gi skattemessige fordeler.

Uttrykket som brukes i bestemmelsen er ”forstår eller bør forstå”. En naturlig språklig forståelse av uttrykket tilsier at det bare kreves simpel uaktsomhet med tanke på mulighet for skattemessig fordel. Det innebærer i så fall at § 12-1 har et sammensatt skyldkrav. Avgivelse av de uriktige eller ufullstendige opplysningene må være gjort med forsett eller grov uaktsomhet. Med tanke på konsekvensen denne avgivelsen kan ha, altså at det kan føre til en skattemessig fordel, kreves bare simpel uaktsomhet. Denne løsningen finner støtte i kommentarene til ligningsloven, hvor det uttales at kravet om forsett eller grov uaktsomhet modifiseres av gjerningsbeskrivelsen i § 12-1 a-d, ”idet det her er knyttet simpel uaktsomhet til gjerningsmannens oppfatning av de virkninger handlingen eller unnlåtelsen medfører”⁴⁹.

Men dette har per dags dato ikke fått en entydig løsning i praksis⁵⁰.

En todeling av skyldkravet fremkommer også av forarbeidene til ny straffelov⁵¹, hvor straffelovkommisjonen foreslår at det i ny straffebestemmelse om skattesvik også skal kreves forsett eller grov uaktsomhet med tanke på de skattemessige fordeler opplysningssvikten kan medføre. Det uttales videre at ”Dette avviker fra gjeldende rett, jf. ligningsloven § 12-1 første ledd bokstav a, hvor det er tilstrekkelig at gjerningspersonen ”forstår eller bør forstå” at skatte- eller avgiftsunndragelsen kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler. Simpel uaktsomhet er dermed tilstrekkelig på dette punktet”⁵².

I den nevnte Transocean-saken⁵³ var det i tingretten uenighet om hvordan det todelte skyldkravet i ligningsloven § 12-1 skulle tolkes. Økokrim mente kravet var simpel uaktsomhet når det kom til hvorvidt avgivelsen av opplysningene kunne føre til en skattemessig fordel. Dette var retten ikke enig i.

Foreligger det grunnlag for tvil eller sterk tvil hvorvidt man bygger på riktig konklusjon om den rettslige vurderingen av fakta, må skatteyter gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på denne tvilen og redegjøre for forutsetningene som ligger til grunn for vedkommende oppgave. Dette forutsetter selvfølgelig at skatteyter er klar over tvilen og at den har betydning for den skatterettslige behandling⁵⁴. Opplyser han ikke om tvilen, vil det være grovt uaktsomt av ham.

⁴⁹ Stoveland (2015) note 519

⁵⁰ Harboe m.fl (2015) s. 458

⁵¹ Ot.prp nr. 22 (2008/2009)

⁵² Ot.prp nr. 22 (2008/2009) pkt. 11.6.4.4

⁵³ TOSLO-2011-191007

⁵⁴ Harboe m.fl (2015) s. 458

Skal en skatteyder stå strafferettslig ansvarlig for ikke å gi tilstrekkelig opplysninger, er det et vilkår at de opplysninger som ikke gis har relevans skattemessig. Er skatteyteren klar over opplysningene, men har vurdert de som uten relevans for skatteplikten, vil han som utgangspunkt ikke kunne straffes etter § 12-1. Kravet om subjektiv skyld vil ikke være oppfylt. Er på den annen side vurderingen av opplysningenes skatterettslige relevans grovt uaktsom, vil straffansvar bli aktuelt.

Generelt gjelder en strengere aktsomhetsnorm for profesjonelle aktører enn andre skatteytere. Dette betyr at de subjektive krav til aktsomhet er høyere for foretaket som skattesubjekt enn for en privatperson. Dersom den profesjonelle aktøren har foretatt en aktsom undersøkelse og vurdering av forholdet, og kommet til en forståelse av gjeldene rett på grunnlag av dette, vil det ikke medføre straffansvar dersom en domstol senere skulle komme til en annen forståelse av den rettslige situasjonen. Man må dermed se på forholdene forut for inngivelsen av opplysningene, og vurdere skatteyters aktsomhet ut fra disse. Dette gjelder både for profesjonelle og private aktører.

3.1.4.1 Skyldkravet ved medvirkning

Medvirkers handlinger må ikke bare falle inn under medvirkerbegrepet, han må også oppfylle kravene til skyld. Det må foreligge forsett eller grov uaktsomhet med tanke på at det medvirkes til å gi ufullstendige eller uriktige opplysninger, at det utarbeides uriktig dokument som kan gi skatteyder skattemessige fordeler eller at ligningslovens øvrige bestemmelser overtres.

Medvirkningsansvar ved skatteunndragelse er særlig aktuelt når det ytes bistand ved utarbeidelse av oppgaver til ligningsmyndighetene⁵⁵. Ettersom slike oppgaver først sendes inn etter inntektsårets slutt, vil medvirkning som regel også først finne sted etter inntektsåret er avsluttet. Medvirkning til skattesvik i form av bistand i løpet av inntektsåret vil også kunne være aktuelt. Men i slike tilfeller vil sammenhengen mellom bistand fra medvirker og skatteyters egen håndtering av sine plikter etter ligningsloven i noen tilfelle være for svak til at medvirkningsansvar kan ilegges⁵⁶.

Som Rt 2010 s. 422 illustrerer vil en medvirkningshandling også kunne bestå i å inngå avtale om håndverkertjenester som ikke skal innrapporteres til ligningsmyndighetene. Håndverkeren betaler da ikke skatt av arbeidsfortjenesten, og medvirkeren får tjenestene billigere. Medvirkningsansvar er da betinget av at medvirkeren *vet eller burde vite* at fortjenesten ikke innrapporteres.

⁵⁵ Harboe m.fl (2015) s. 461

⁵⁶ Harboe m.fl (2015) s. 461

Tilskyndelse til å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene vil også kunne rammes av medvirkningsalternativet.

3.2 Ligningsloven § 12-2

Ligningsloven § 12-2 omfatter tilfeller hvor skatteunndragelsen er grov. Det er med andre ord snakk om en bestemmelse om straffskjerpelse.

3.2.1 Straffeskjerpelse

Etter bestemmelsen straffes grovt skattesvik med bøter eller fengsel inntil 6 år. Dette er en forhøyelse fra ligningsloven § 12-1, hvor straffenivået er bøter eller fengsel inntil 2 år.

Etter § 12-2 første ledd straffes medvirkning på samme måte. Det innebærer, som under § 12-1, at medvirkning til grovt skattesvik straffes uavhengig av hovedmann.

Ligningsloven § 12-2 rammer de tilfeller hvor skattesviket er grovt. Gjerningsbeskrivelsen er lik som i § 12-1, men når ulike momenter ved vedkommende gjerning gjør den mer straffverdig kan § 12-2 få anvendelse.

Det skal i vurderingen av om skattesviket er grovt ”særlig legges vekt på” om handlingen kan lede til unndragelse av et meget betydelig beløp i skatt eller avgift. Det skal videre legges vekt på om handlingen er utført på en måte som i særlig grad har vanskeliggjort oppdagelsen, om handlingen er utført ved å misbruke stilling eller tillitsforhold eller om det foreligger medvirkning under utøvelse av næring. Vurderingen av om skattesviket er grovt beror på en konkret skjønnsmessig vurdering, hvor disse momentene særlig vies oppmerksomhet.

3.2.1.1 ”meget betydelig beløp”

I relasjon til kriteriet om at det er unndratt et ”meget betydelig beløp” er det ikke fastsatt noen beløpsgrense. I Ot.prp nr. 11 (1990-91)⁵⁷ foreslås det at 1 million kroner vil utgjøre et meget betydelig beløp etter § 12-2. I dagens pengeverdi utgjør dette cirka 1,6 millioner kroner⁵⁸.

Det er nærliggende å anta at ”et meget betydelig beløp” også kan være lavere enn dette, sett i sammenheng med øvrige momenter i den konkrete sak.

Det er *unndratt skatt* som er det relevante kriteriet, ikke unndratt inntekt eller formue. Summen som da utgjør ”et meget betydelig beløp” må derfor være den sum som til sammen er unndratt i skatt, ikke summen inntekt eller formue som ligningsmyndighetene ikke er blitt opplyst om.

⁵⁷ Ot.prp nr. 11 (1990-1991) pkt. 5.3.4

⁵⁸ Ifølge SSBs prisendringskalkulator.

3.2.1.2 "særlig grad vanskeliggjort oppdagelsen"

Når skattesviket er utført på en måte som i særlig grad har vanskeliggjort oppdagelsen siktes det til skattesvik ved bruk av stråmenn eller gjennom kanalisering av inntekter gjennom juridiske arrangementer i lavskattland⁵⁹.

Det er typisk snakk om plassering av opplysnings- og skattepliktige penger i bankkonti i land med særlig gunstig skattelovverk. Informasjonsutveksling land imellom har gjort at slike arrangementer nå er noe vanskeligere å gjennomføre.

3.2.1.3 "misbruk av stilling eller tillitsforhold"

Når bestemmelsen snakker om misbruk av stilling eller tillitsforhold siktes det til tilfeller hvor et ansettelsesforhold eller lignende har vært med på å muliggjøre skattesviket eller gjort det særlig vanskelig å oppdage unndragelsen⁶⁰. Det er typisk snakk om ansettelsesforhold i banker eller organer innen ligningsmyndighetene. Alternativet sikter spesielt til de tilfeller hvor man er innrømmet en særlig tillit i kraft av sin stilling.

3.2.1.4 "medvirkning under utøvelse av næring"

Ved medvirkning under utøvelse av næring siktes det særlig til rådgivning og bistand fra advokater, revisorer og store regnskapsbyråer, i strid med lovgivningen⁶¹.

I nevnte Rt 2008 s. 468 hadde regnskapsføreren ytet omfattende og langvarig rådgiving med formål å yte profesjonell bistand til å begå skattesvik. Det ble tatt utgangspunkt i at regnskapsførerens virksomhet hadde preg av å være organisert, omfattende og langvarig, og at han på en planmessig måte hadde vanskeliggjort oppdagelsen av skattesviket. Han hadde også stått for destruksjon av betydelige mengder regnskapsmaterialet. Regnskapsføreren ble ilagt fengselsstraff i åtte år.

Det er i praksis lagt til grunn at kriteriet "under utøvelse av næring" forutsetter at den ansvarlige er selvstendig næringsdrivende, og at vilkåret ikke er oppfylt for ansatte.

I Rt 2008 s. 468 legges det vesentlig vekt på, i straffskjerpende retning, at tiltalte gjennom flere år hadde utført den straffbare virksomheten i næring som autorisert regnskapsfører. Han hadde brukt sin stilling som fagmann til å tilby et system for skattesvik.

§ 12-2 tredje ledd sier at ved anvendelsen av kriteriene i annet ledd kan flere overtredelser ses i sammenheng. Dette innebærer at flere mindre alvorlige overtredelser av ligningsloven kan sees i sammenheng, og til sammen utgjøre grovt skattesvik etter § 12-2. Et praktisk eksempel er at man har unnlatt å levere selvangivelse eller næringsoppgave over flere inntektsår, og at

⁵⁹ Ot.prp nr. 21 (1991-1992) pkt. 5.2.3.1

⁶⁰ Ot.prp nr. 21 (1991-1992) pkt. 5.2.3.1

⁶¹ Ot.prp nr. 21 (1991-1992) pkt. 5.2.3.1

disse inntektsårene sees i sammenheng når man skal vurdere straffbarheten etter ligningsloven kapittel 12.

Etter praksis anvendes ubetinget fengsel ved grovt skattesvik.

3.2.2 Skyldkravet

For å kunne straffes for grovt skattesvik kreves forsett eller grov uaktsomhet, sml. § 12-1. Det samme gjelder medvirker.

Ligningsloven § 12-2 fjerde ledd sier at bestemmelsen også kommer til anvendelse om det foreligger uvitenhet med hensyn til de momenter som gjør handlingen grov, hvis denne uvitenheten er å anse som grovt uaktsom. Er skatteyter i uvitenhet med hensyn til den (betydelige) sum han unndrar i skatt, og denne uvitenheten er grovt uaktsom, vil fremdeles straffskjerpelse etter § 12-2 komme til anvendelse på forholdet.

Det er med andre ord ikke noe krav at skatteyter har kjennskap til alle momenter ved den grove skatteunndragelsen, så lenge uvitenheten hans er kvalifisert klanderverdig.

3.3 Bestemmelser om skattesvik i straffeloven (1902)

Straffeloven (1902) har også bestemmelser som passer på situasjoner hvor det foreligger skattesvik.

3.3.1 Straffeloven av 1902 § 406

Gjeldende straffelovs § 406 setter straff for den som ”søger” å unndra seg skatt eller andre offentlige skatter eller avgifter, for eksempel ved å oppgi uriktige opplysninger til ligningsmyndighetene. Bestemmelsen omfatter alle skatter og avgifter, uansett om de tilfaller kommune, fylkeskommune eller staten.

Når bestemmelsen bruker uttrykket ”søger” innebærer dette at forsøk straffes som fullbyrdet forbrytelse. Handlingen er straffbar allerede fra det tidspunkt gjerningsmannen oppgir de gale opplysningene. Det er ikke noe vilkår for straffbarhet at han rent faktisk har unndratt skatt. Tilbaketreden fra forsøk etter straffeloven § 50 er derfor utelukket⁶².

Skyldkravet i § 406 er forsett, og overtredelse er en forseelse. Strafferammen er derfor relativt lav; bot eller fengsel i inntil fire måneder i gjentakelsestilfeller.

Straffeloven § 406 har ikke et eget medvirkertillegg. Dette innebærer at medvirker må oppfylle alle elementer i gjerningsbeskrivelsen for å kunne straffes, og at han kan ikke straffes uav-

⁶² Ot.prp nr. 22 (2008/2009) pkt. 11.6.1

hengig av hovedmann. Dette gjør at medvirkning til skattesvik er vanskeligere å straffeforfølge etter straffeloven (1902) § 406, enn etter ligningsloven kapittel 12.

Av forarbeidene til endringer i ny straffelov⁶³ fremkommer at § 406 ikke skal anvendes når strengere straff følger av andre bestemmelser. Kapittel 12 i ligningsloven er eksempel på strengere straffebestemmelser. Straffeloven (1902) § 406 har derfor svært liten praktisk betydning. Ligningsloven kapittel 12 representerer både en strengere og mer omfattende regulering av skattesvik.

3.3.2 Straffeloven av 1902 § 270

Straffeloven (1902) § 270 omhandler bedrageri. For bedrageri straffes den som fremkaller, styrker eller utnytter en villfarelse og rettstridig forleder noen til en handling som volder tap eller fare for tap for den forledede eller den han handler for.

Unndragelse av skatter og avgifter vil ofte oppfylle gjerningsbeskrivelsen i straffeloven § 270 om bedrageri. Et eksempel kan være skatteyteren som i selvangivelsen oppgir en inntekt som er lavere enn den egentlig er, og med dette fremkaller en villfarelse hos ligningsmyndighetene som fører til at det utlignes for lav skatt og dermed tap for stat og kommune.

Skattesvik er et typisk eksempel på en handling som i og for seg fyller straffbarhetsvilkårene etter bedrageribestemmelsen i § 270, men hvor ansvaret uttømmende reguleres av (mildere) spesialbestemmelser⁶⁴. Uriktige selvangivelser blir derfor ikke straffet etter straffeloven § 270, men etter spesialbestemmelser i skattelovgivningen.

Dette fremkommer også av forarbeidene til straffeloven av 2005 hvor det sies at rettspraksis og juridisk teori har lagt til grunn at § 270 ”som hovedregel ikke skal anvendes i slike tilfeller”⁶⁵. Dette følger også, blant annet, av Rt 1980 s. 185.

⁶³ Ot.prp nr. 22 (2008/2009) pkt. 11.6.1

⁶⁴ Andenæs (2008) s. 396

⁶⁵ Ot.prp nr. 22 (2008/2009) pkt. 11.6.1

4 Straffansvar etter ligningsloven kapittel 12 og administrative sanksjoner

Mens skatteyter kan ilegges ulike administrative sanksjoner ved brudd på opplysningsplikten etter ligningsloven, vil medvirker bare kunne straffeforfølges etter kapittel 12, eventuelt idømmes erstatningsansvar ovenfor ligningsmyndighetene.

4.1 Sanksjoner ilagt på administrativt nivå

Den ytterste konsekvens av brudd på opplysningsplikten er straffeforfølging etter ligningsloven kapittel 12.

Ved mindre alvorlige brudd på opplysningsplikten vil ligningsmyndighetene kunne ilegge skatteyter ulike sanksjoner på administrativt nivå. Hvilke administrative konsekvenser opplysningssvikten kan ha for skatteyter, vil variere med graden av opplysningssvikt.

Ileggelse av straffansvar forutsetter, blant annet, at opplysningssvikten kan bevises utover enhver rimelig tvil. Det innebærer at fakta som taler i tiltaltes disfavør bare kan legges til grunn dersom de anses som sikre⁶⁶. Enhver rimelig og fornuftig tvil skal komme den tiltalte til gode⁶⁷. Dette kan også formuleres som et krav til *kvalifisert* sannsynlighetsovervekt.

De administrative konsekvenser og sanksjoner har ulike krav til bevisbyrde, alt etter hva slags konsekvens eller sanksjon det er snakk om.

For de minst inngripende konsekvenser, for eksempel endringsligning, kreves *alminnelig* sannsynlighetsovervekt som ellers i sivilprosessen⁶⁸. Sannsynlighetsovervekt er det alminnelige beviskravet i norsk sivilprosess⁶⁹. Fra dette utgangspunktet øker kravet til bevisbyrde, jo mer inngripende sanksjonen er.

Uriktige opplysninger om skattemessige forhold kan som utgangspunkt få fire ulike konsekvenser, alt etter graden av opplysningssvikt.

Foreligger det opplysninger som gjør at skatteyters ligning er gal, og dette ikke nødvendigvis kan klandres skatteyter selv, kan ligningen endres med hjemmel i ligningsloven § 9-1 flg. Foreligger det opplysningssvikt fra skatteyters side vil han kunne ilegges tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2. Det er etter § 10-2 *ikke* krav om subjektiv skyld.

Er opplysningssvikten fra skatteyters side forsettlig eller grovt uaktsom vil han kunne ilegges skjerpet tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-5 eller straffansvar etter kapittel 12.

⁶⁶ Eskeland (2013) s. 556

⁶⁷ Høyesterett, kjennelse av 21. oktober 2005, avsnitt 14

⁶⁸ Robberstad (2012) s. 263

⁶⁹ Robberstad (2012) s. 264

Jo grovere opplysningssvikten altså er, jo større konsekvens vil den få for skatteyter.

Ileggelse av administrative sanksjoner er kun aktuelt overfor skatteyter selv. Skatteyter, altså hovedmann, kan få endret sin ligning, bli ilagt ordinær eller skjerpet tilleggsskatt, eller bli strafferettslig ansvarlig etter ligningsloven kapittel 12. Ettersom opplysningssvikten ikke gjelder medvirkers egne skatteopplysninger, kan ikke administrative sanksjoner ilegges medvirker.

I høringsnotat av 21. november 2014⁷⁰ fremkommer at det er behov for regler om ileggelse av tilleggsskatt med høyere sats for de grovere tilfellene av opplysningssvikt.

Dette, blant annet, fordi påtalemyndighetene ikke har tilstrekkelig kapasitet til å påtale alle slike tilfeller av slik opplysningssvikt.

Administrativt ilagt skjerpet tilleggsskatt vil på denne måten kunne fungere som erstatning for straffeforfølgning, der påtalemyndigheten ikke har anledning til å påtale det aktuelle forholdet⁷¹. Da manglende kapasitet hos påtalemyndighetene ofte fører til at saker henlegges, vil tilleggsskatt fungere som et substitutt der skattemyndighetene mener et forhold burde forfølges, men hvor påtalemyndighetene ikke har anledning til å forfølge det.

4.2 Vernet mot dobbeltstraff

EMK har betydning for forholdet mellom straffansvar etter ligningslovens kapittel 12 og ileggelse av administrative sanksjoner.

Straffansvar etter ligningslovens kapittel 12 påtales og etterforskes av påtalemyndighetene. Slike saker behandles derfor etter reglene i straffeprosessloven.

Når det er snakk om vedtak om ileggelse av administrative sanksjoner, vil skatteyter først måtte uttømme ordinære klagemuligheter, og deretter bringe saken inn for domstolene etter sivilprosessens regler, om han (fortsett) skulle ha innvendinger. Det er kun saker etter ligningsloven kapittel 12 som i relasjon til Grunnloven § 96 er straff i egentlig forstand⁷². Skatteyter vil således, som utgangspunkt, kunne risikere å bli ilagt administrative sanksjoner og straffeforfølgning for det samme forhold.

Den europeiske menneskerettskonvensjon tilleggsprotokoll 7 artikkel 4 forbyr at det blir ilagt dobbelt straff for et og samme forhold. Bestemmelsen innebærer et forbud mot *gjentatt straffeforfølgning*; når en straffeforfølgning er endelig og avsluttet, vil ikke det samme forholdet kunne forfølges på nytt. EMK er i kraft av menneskerettsloven § 2 inkorporert i norsk rett.

⁷⁰ Høringsnotat av 21.11.2014 – ny skatteforvaltningslov

⁷¹ Høringsnotat av 21.11.2014 – ny skatteforvaltningslov, s. 276

⁷² Andenæs (2008) s. 397

I forhold til brudd på opplysningsplikten er spørsmålet om en skatteyter kan ilegges både tilleggsskatt og straffansvar for et og samme tilfelle av opplysningssvikt. Grunnloven § 96 stenger som utgangspunkt ikke for dette.

Men her vil EMK protokoll 7 artikkel 4 kunne komme inn og hindre slik dobbeltbehandling av forholdet. Tilleggsskatt er av EMD ansett som straff i EMKs autonome straffebegrep⁷³.

At EMK har et autonomt straffebegrep innebærer at det ikke har betydning hva det enkelte konvensjonsland kaller en reaksjon. Straffebegrepet i EMK fungerer selvstendig. En reaksjon kan derfor etter EMK anses som straff, selv om ikke intern rett anser reaksjonen som straff.

I Rt 2001 s. 85⁷⁴ kom Høyesterett frem til at endelig avgjørelse om å anvende forhøyet tilleggsskatt ikke er til hinder for at samme forhold også straffeforfølges.

Senere er samme spørsmål blitt behandlet av Høyesterett i plenum, da med motsatt resultat.

Rt 2002 s. 497 er et eksempel på det. Her fant Høyesterett at det var i strid med protokoll 7 artikkel 4 nr. 1 at en skatteyter som hadde vært straffeforfulgt for opplysningssvikt, senere ble ilagt forhøyet tilleggsskatt for samme forhold. Det avgjørende i slike saker var om den nye forfølgningen, enten det er snakk om straffeforfølgning eller tilleggsskatt, gjelder det samme straffbare forhold⁷⁵. I denne vurderingen må man se på om den nye forfølgningen gjelder samme handling og det må ikke være noen vesensforskjell på straffbarhetsbetingelsene i det straffebud det er snakk om å anvende⁷⁶.

Også i Rt 2002 s. 557⁷⁷ fant Høyesterett, under dissens, at protokoll 7 artikkel 4 var til hinder for at det ble reist straffesak for et forhold hvor det forelå endelig avgjørelse om forhøyet tilleggsskatt.

I den nyere Rt 2010 s. 1121 behandlet også Høyesterett spørsmålet om hva som er gjentatt straffeforfølgning. Saken gjaldt konkret om illeggelse av ordinær tilleggsskatt og strafferettslig forfølgning stred med forbudet i EMK tilleggsprotokoll 7 artikkel 4 eller om det var snakk om en lovlig parallellbehandling. Protokoll 7 artikkel 4 forbyr bare ny, og ikke parallell forfølgning⁷⁸.

⁷³ Andenæs (2008) s. 397

⁷⁴ Rt 2001 s. 85, s. 90-91

⁷⁵ Rt 2002 s. 497, s. 507

⁷⁶ Harboe m.fl (2015) s. 392

⁷⁷ Rt 2002 s. 557, s. 572

⁷⁸ Rt 2002 s. 497, s. 506

Det var tilstrekkelig saklig og tidsmessig sammenheng mellom forvaltningssaken og straffesaken, slik at det var snakk om lovlig parallellbehandling. Domfelte ble ikke ansett å ha en beskyttelsesverdig forventning om å bli gjenstand for kun én forfølgning⁷⁹.

Det er i hovedsak ligningsmyndighetene som anmelder skattesvik til påtalemyndighetene. Av instruks om anmeldelse til påtalemyndigheten ved overtredelse av ligningsloven⁸⁰ følger at en person ikke skal anmeldes hvis vedkommende allerede er ilagt tilleggsskatt eller tilleggsavgift for samme forhold, med henvisning til protokoll 7 artikkel 4. Det foreligger dermed et generelt unntak fra anmeldelse i de tilfeller hvor skatteyteren allerede er ilagt tilleggsskatt på administrativt nivå.

Også i Ot. prp. nr. 82 (2008/2009) fremheves det at ved forsettlig eller grovt uaktsomme overtredelser av opplysningsplikten, må ligningsmyndigheten *velge* om skatteyter skal ilegges tilleggsskatt eller om forholdet skal anmeldes. Bakgrunnen er forbudet i EMK mot dobbel straffeforfølgning.

Preposisjonen trekker frem to EMD-avgjørelser fra henholdsvis januar og februar 2009, hvor EMD konkluderer med at det ikke er forenlig med EMK protokoll nr. 7 art. 4 å anmelde skattesvik i tillegg til å ilegge skatteyter tilleggsskatt, for det samme forhold⁸¹.

Dette gjelder både når det er snakk om ordinær og skjerpet tilleggsskatt. Preposisjonen fremhever behovet for å ”å utforme et regelverk som ikke har en usikker side mot EMK”⁸².

Det foreligger dermed ikke anledning til både å anmelde brudd på opplysningsplikten og ilegge tilleggsskatt for det samme bruddet. Ligningsmyndighetene må ta et valg med tanke på hvilken konsekvens opplysningssvikten skal ha; straffeforfølgning etter ligningsloven kapittel 12 eller tilleggsskatt etter ligningsloven §§ 10-2 og 10-5.

Forbudet mot dobbeltstraff verner den enkelte skatteyter. Men det er ingenting i veien for at medvirkning til opplysningssvikt blir straffeforfulgt, selv om skatteyter selv er blitt ilagt ordinær eller skjerpet tilleggsskatt for det samme bruddet. Vernet i EMK hindrer da at skatteyteren både straffefølges og ilegges tilleggsskatt, men ikke at medvirkeren straffefølges.

⁷⁹ Rt 2010 s. 1121 avsnitt 55 - 57

⁸⁰ Instruks om anmeldelse til påtalemyndigheten for overtredelse av ligningsloven kapittel 12 (...), punkt 7 første avsnitt

⁸¹ Ot.prp nr. 82 (2008/2009) pkt. 1.1

⁸² Ot.prp nr. 82 (2008/2009) pkt. 1.1

4.2.1 Valg av sanksjon

Ved forsettlig eller grovt uaktsomme overtredelser av ligningsloven må ligningsmyndighetene velge mellom å anmelde forholdet eller å ilegge av tilleggsskatt⁸³. Av anmeldelsesinstruksen følger hvilke overtredelser som skal anmeldes. I tillegg til dette har ligningsmyndighetene og politiet etablert rutiner i det løpende arbeid med kontroll og sanksjonering av de lovbrudd som avdekkes⁸⁴.

Hvis tilleggsskatt ikke kan ilegges i kombinasjon med straffeforfølgning for samme forhold, blir spørsmålet om man kan skifte sanksjonsspor. For eksempel om det kan ilegges tilleggsskatt for et forhold som påtalemyndighetene har henlagt av ressursmessige grunner.

Forbudet mot gjentatt straffeforfølgning i EMK protokoll 7 artikkel 4 inntreffer først når den første forfølgningen anses endelig. Det vil si når dom faller i straffesak, enten denne er frifinnende eller fellende, eller når vedtak om skjerpet eller ordinær tilleggsskatt treffes av ligningsmyndighetene. Etter doms- eller vedtakstidspunktet anses forfølgning som endelig, og andre reaksjoner er utelukket.

I Ot.prp nr. 82 (2008/2009) legges det til grunn at tilleggsskattprotokoll 7 artikkel 4 ikke er til hinder for at ligningsmyndighetene ”etter å ha arbeidet med en konkret tilleggsskatte vurdering uten å treffe vedtak, i stedet konkludere med å anmelde forholdet”⁸⁵. Og dette vil gjelde selv om skatteyter er varslet om det mulige vedtaket. Men blir vedtak om ordinær eller skjerpet tilleggsskatt truffet, stenger dette for anmeldelse. Og adgangen til anmeldelse vil ikke endres selv om tilleggsskatten senere frafalles ved ligningsvedtak eller dom⁸⁶.

Når påtalemyndighetene treffer vedtak om henleggelse uten å ta standpunkt til mulig straffansvar, foreligger det ingen endelig avsluttet forfølgning som stenger for annen forfølgning. Dette betyr at hvis en anmeldt sak om skattesvik blir henlagt av ressursmessige årsaker, og sendes tilbake til ligningsmyndighetene, kan ligningsmyndighetene treffe vedtak om tilleggsskatt. Henleggelsen stenger ikke for det etterfølgende vedtaket, selv om anmeldelsen i sin tid gjorde vedtaket uaktuelt⁸⁷.

Dersom påtalemyndigheten har henlagt en sak etter bevisets stilling, antas det at adgangen til å ilegge tilleggsskatt er i behold. Dette følger, blant annet, av Rt 2006 s. 1563. Saken omhandler ikke skattesvik, men behandler spørsmålet om gjenopptakelse av straffeforfølgning etter henleggelse.

⁸³ Ot.prp nr. 82 (2008/2009) pkt. 12.3

⁸⁴ Ot.prp nr. 82 (2008/2009) pkt. 12.3

⁸⁵ Ot.prp nr. 82 (2008/2009) pkt. 12.3

⁸⁶ Ot.prp nr. 82 (2008/2009) pkt. 12.3

⁸⁷ Ot.prp nr. 82 (2008/2009) pkt. 12.3

Rt 2006 s. 1563 gjaldt en anmeldelse av legemsfornærmelse som var blitt henlagt av påtalemyndighetene etter bevisets stilling. Straffeforfølgelse ble senere gjenopptatt etter at nye bevis var kommet til. Høyesterett kom til at EMK protokoll 7 artikkel 4 ikke var til hinder for at straffeforfølgning, etter henleggelse på grunn av bevisets stilling, kunne tas opp igjen, jfr. straffeprosessloven § 74 første ledd første punktum.

Påtalemyndighetene har i slike tilfeller ikke tatt standpunkt til skyldspørsmålet, endelig og avsluttet forfølgning av forholdet anses ikke skjedd, og vedtak om tilleggsskatt kan fattes.

Dette vil følgelig også gjelde for medvirker i relasjon til ligningsloven kapittel 12. Hvis straffeforfølgning mot medvirker etter ligningsloven kapittel 12 er henlagt på grunn av bevisets stilling, er ikke EMK tilleggssprotokoll 7 artikkel 4 til hinder for at straffeforfølgning tas opp igjen, hvis nye bevis kommer til i saken. Henleggelsen i første omgang innebærer ikke at det er tatt endelig og avsluttet stilling til spørsmålet om medvirkers skyld.

4.3 Endret ligning, ligningsloven § 9-1 flg.

Ligningsloven § 9-1 bestemmer at ligningen kan endres når en skatteyter, uansett av hvilken grunn, er uriktig lignet eller forbigått ved ligningen, og når skattelovgivningen foreskriver eller forutsetter endring i andre tilfeller. Retten til å endre ligningen står som utgangspunkt åpen i alle tilfeller hvor skatteyteren er uriktig lignet eller feilaktig ikke er lignet⁸⁸.

Endret ligning innebærer at ligningsmyndighetene setter skatteyers tall til side og foretar ligning etter eget skjønn. For endret ligning etter ligningsloven § 9-1 flg. er det tilstrekkelig at det foreligger alminnelig sannsynlighetsovervekt for at skatteyers tall er gale. Dette innebærer at det må være *mer sannsynlig enn ikke*, at skatteyers opplysninger er gale.

Det er ikke et vilkår for anvendelse av § 9-1 flg. at det foreligger opplysningssvikt fra skatteyers side. Dette innebærer at ligningsmyndighetene kan endre skatteyers ligning selv om skatteyter ikke kan klandres for at ligningen i første omgang ble feil. Det er altså ikke noe krav om subjektiv skyld.

Endret ligning er ikke en sanksjon i ordets egentlige forstand. Foreligger det bevisst opplysningssvikt fra skatteyers side, er det sjelden aktuelt å bare endre ligning etter § 9-1 flg. I slike tilfeller vil det som regel bli ilagt skjerpet tilleggsskatt eller igangsatt straffeforfølgning. Skatteyter har da bevisst opptrådt illojalt ovenfor ligningsmyndighetene og gjort seg skyldig i brudd på opplysningsplikten.

⁸⁸ Harboe m.fl (2015) s. 309

4.4 Ordinær tilleggsskatt, ligningsloven § 10-2

Ligningsloven § 10-2 bestemmer at skatteyter som har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger kan ilegges tilleggsskatt når opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler. Det samme gjelder hvis han har unnlatt pliktig levering av selvangivelse eller næringsoppgave. Det er ikke noe krav om subjektiv skyld ved illeggelse av tilleggsskatt etter § 10-2. Tilleggsskatt fastsettes i prosent av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt.

Etter ordlyden i ligningsloven § 10-2 kan ikke et bebreidelses- eller aktsomhetskrav oppstilles, slik som etter § 10-5 om skjerpet tilleggsskatt og § 12-1 om straff⁸⁹. Det avgjørende for illeggelse av tilleggsskatt er om skatteyter har avgitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. De materielle vilkårene i § 10-2 anses dermed oppfylt, selv om ikke skatteyter kan klandres for at det er oppgitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Tilleggsskatt kan således ilegges på objektiv grunnlag. Men skatteyter kan anføre ulike unnskyldningsgrunner jfr. ligningsloven § 10-3 nr. 1, og likevel unngå tilleggsskatt.

Av Ot.prp. nr. 82 (2008/2009) fremkommer det at når tilleggsskatten ilegges etter objektive kriterier, er det nødvendig med unntaksregler ”for å unngå urimelige eller uønskede resultater”⁹⁰. Skatteyteren kan dermed unntas fra tilleggsskatt dersom den manglende oppfyllelse av opplysningsplikten fremstår som unnskyldelig.

Det må foreligge *klar* sannsynlighetsovervekt for at opplysningene er uriktige eller ufullstendige, for at vilkårene i § 10-2 skal anses oppfylt.

I Rt 2008 s. 1409 ble det tatt stilling til hvilket krav til bevisets styrke som gjelder ved illeggelse av tilleggsskatt. Her uttalte Høyesterett at det for de objektive vilkårene i ligningsloven § 10-2 første ledd gjelder et sterkere krav til bevisets styrke enn det alminnelig overvektprinsipp⁹¹.

Det uttales videre at det alminnelige sivilprosessuelle beviskrav gjelder for ligningsmyndighetens vedtak om ligning og etterligning, men at hensynet til skatteyters rettssikkerhet tilsier et strengere beviskrav for at vilkårene i § 10-2 skal anses oppfylt⁹². Det ble lagt vekt på at tilleggsskatt kan være en tyngende økonomisk sanksjon for skatteyter, og at dette var omstendigheter som talte for at beviskravet etter § 10-2 er høyere enn alminnelig sannsynlighetsovervekt. Hensynet til myndighetens rettmessige behov for en ”effektiv håndhevelse av skat-

⁸⁹ Gjems-Onstad (2012) s. 1209

⁹⁰ Ot.prp nr 82 (2008/2009) pkt. 8.3.2

⁹¹ Rt 2008 s. 1409 avsnitt 59

⁹² Rt 2008 s. 1409 avsnitt 105

telovgivningen og til skattefundamentet” kunne ikke ha større tyngde enn at det kreves klar sannsynlighetsovervekt for at vilkårene i ligningsloven § 10-2 er oppfylt⁹³.

Kravet til klar sannsynlighetsovervekt innebærer et krav til bevisets styrke som er høyere enn alminnelig sannsynlighetsovervekt, men lavere enn det straffeprosessuelle kravet om tilnærmet sikkerhet⁹⁴.

Ot.prp nr. 82 (2008/2009) redegjør for de graderte beviskravene for henholdsvis ordinær og skjerpet tilleggsskatt. Her uttales at hensynet til skatteyters rettssikkerhet er tilstrekkelig ivare tatt ved at beviskravet er ”klar sannsynlighetsovervekt”⁹⁵, og videre at ”Departementet følger derfor opp den skjerpelse av gammel praksis som den overnevnte høyesterettsdommen angir”⁹⁶. Dommen det siktes til er den nevnte Rt 2008 s. 1409, og forarbeidene stadfester dermed Høyesteretts konklusjon.

Dette innebærer at for endret ligning er beviskravet *alminnelig* sannsynlighetsovervekt, som ellers for sivilprosessuelle krav, mens det for ordinær tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 kreves *klar* sannsynlighetsovervekt. Det betyr at det kan forekomme saker hvor vilkårene for fastsetting av skattekravet, altså endringsligning, er tilstrekkelig bevist, mens vilkårene for tilleggsskatt jfr. § 10-2 ikke er bevist⁹⁷.

I saker om tilleggsskatt er det ligningsmyndighetene som har bevisbyrden. Det innebærer at det er ligningsmyndighetene som må godtgjøre at det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at skatteyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i forbindelse med sin ligning.

4.5 Skjerpet tilleggsskatt, ligningsloven § 10-5

Ligningsloven § 10-5 sier at en skatteyter som forsettlig eller grovt uaktsomt har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, og som forsto eller burde forstått at dette kunne ha ført til skattemessige fordeler, ilegges skjerpet tilleggsskatt. Det samme gjelder hvis skatteyter har unnlatt pliktig levering av selvangivelse eller næringsoppgave.

Skjerpet tilleggsskatt innebærer at det kan anvendes inntil ytterligere 30 % tilleggsskatt, i tillegg til utgangspunktet på 30 % (jfr. ligningsloven § 10-2) når skatteyteren har utvist forsett eller grov uaktsomhet i forbindelse med at det ble gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger⁹⁸, jfr. ligningsloven § 10-5 nr. 3.

⁹³ Rt 2008 s. 1409 avsnitt 64

⁹⁴ Rt 2008 s. 1409 avsnitt 105

⁹⁵ Ot.prp nr 82 (2008/2009) pkt. 8.9.3

⁹⁶ Ot.prp nr 82 (2008/2009) pkt. 8.9.3

⁹⁷ Ot.prp nr 82 (2008/2009) pkt. 8.9.3

⁹⁸ Harboe m.fl (2015) s. 423

Det kreves at forsettet eller den grove uaktsomheten omfatter både det forhold at opplysningene er uriktige og ufullstendige, og at dette medførte eller kunne medføre for lav skatt.

Skjerpet tilleggsskatt er rettslig sett å likestille med straff. Derfor kan skjerpet tilleggsskatt kun ilegges dersom det ikke foreligger rimelig tvil om at vilkårene i § 10-5 foreligger.

I den nevnte dommen, Rt 2008 s. 1409, uttaler Høyesterett seg også om beviskravet når det er snakk om skjerpet tilleggsskatt. Reglene om skjerpet tilleggsskatt ble endret i 2009, dommen bruker derfor uttrykket ”forhøyet tilleggsskatt”, i stedet for skjerpet tilleggsskatt. Endringen i loven var ment å samsvare med tidligere regler⁹⁹, uttalelsen er derfor aktuell ved tolkningen av dagens § 10-5.

Høyesterett sier at ”Forhøyd tilleggsskatt forutsetter ofte forhold som er klanderverdige eller infamerende for skatteyter, og forholdet kan være straffbart etter § 12-1 bokstav a. (...)”¹⁰⁰. Disse uttalelsene kan derfor brukes til støtte for at beviskravet etter § 10-5 ligger nært opp til beviskravet ved illeggelse av straffansvar etter ligningsloven kapittel 12, nemlig at det må være bevist utover enhver rimelig tvil at skatteyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Det foreligger med andre ord et krav om *kvalifisert* sannsynlighetsovervekt for at skjerpet tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-5 kan ilegges.

Et annet moment som taler i denne retning er at ordlyden i ligningsloven § 10-5 i vesentlige trekk er lik ordlyden i ligningsloven § 12-1. Som nevnt vil illeggelse av skjerpet tilleggsskatt i mange tilfeller fungere som et substitutt for straffeforfølging. Det gjelder særlig i de tilfeller hvor det foreligger forsettlig eller grovt uaktsom opplysningssvikt fra skatteyters side, men hvor påtalemyndighetene ikke har kapasitet til å straffeforfølge forholdet. Ligningsmyndighetene kan da ilegge skjerpet tilleggsskatt, en reaksjon som kan være vel så belastende for skatteyter som bøter etter ligningsloven § 12-1.

4.6 Erstatningsansvar for medvirker

Ligningsloven §§12-1 og 12-1 krever, slik som i strafferetten generelt¹⁰¹, at det er ”bevist utover enhver rimelig tvil” at det foreligger et forsettlig eller grovt uaktsomt brudd på opplysningsplikten, som skatteyter forsto eller burde forstått kunne føre til skattemessige fordeler.

Skyldkravet for sanksjonene ved brudd på opplysningsplikten ligger dermed i tre ”plan”, hvor den alvorligste sanksjonen, nemlig straffesanksjonen, naturlig nok krever høyeste grad av sannsynlighet. Av de ulike sanksjoner er det kun straffansvar som er aktuelt å ilegge medvirker.

⁹⁹ Harboe m.fl (2015) s. 423

¹⁰⁰ Rt 2008 s. 1409 avsnitt 105

¹⁰¹ Eskeland (2013) s. 556

Men medvirkning til skatteunndragelse kan føre til at skattemyndighetene gjør et erstatningskrav gjeldende ovenfor medvirkeren.

Et eventuelt erstatningsansvar for medvirker vil gå etter ordinære erstatningsrettslige regler, hvor adekvat årsakssammenheng og økonomisk tap for skadelidte må vurderes. Den erstatningsbetingende handling består da som regel i at det gis eller medvirkes til at det gis, uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene. Og at den erstatningsansvarlige, altså medvirkeren, forsto eller burde forstått at dette kunne gi skatteyter skattemessige forde-
ler.

I den allerede nevnte Transocean-saken¹⁰² la staten ned påstand om erstatningsansvar for medvirkerne, for statens økonomiske tap som følge av den påståtte opplysningssvikten. De tiltalte ble frikjent av Oslo tingrett, de ble heller ikke ilagt erstatningsansvar. Men statens argumenter for erstatningsansvar for medvirkerne er av interesse her.

Staten ved Finansdepartementet gjorde gjeldende at erstatningskravet forutsatte skatteplikt i tråd med vedtak fra skattemyndighetene. Tre av de tiltalte var, ifølge Staten, ansvarlig etter den alminnelige culpanormen, mens den siste av de tiltalte var ansvarlig på grunnlag av arbeidsgiveransvaret.

Det ble lagt til grunn av dersom vilkårene for straff etter ligningsloven § 12-1 var oppfylt, ville også vilkårene for erstatningsansvar og dermed ansvarsgrunnlag være oppfylt, men at oppfyllelse av vilkårene for straff ikke var nødvendig for erstatningsansvar.

I relasjon til erstatningsplikten mente Staten at ligningsloven § 12-1 utgjorde en skreven handlingsnorm i erstatningsrettslig sammenheng, og at denne normen rettet seg både mot skatteyter og medvirker. For erstatningsansvar ville simpel uaktsomhet være nok.

Aktsomhetskravet måtte fastlegges konkret, og det ble lagt vekt på at det var tale om handlinger eller unnlatelser som med stor sannsynlighet ville medføre betydelig skade, og som ble begått i tilknytning til selvangivelsesplikten under utøvelse av egen profesjon.

Dette ble av Staten ansett som momenter som tilsa en strengere aktsomhetsnorm for medvirkerne i saken, enn ellers i erstatningsretten.

¹⁰² TOSLO-2011-191007 avsnitt IV

5 Straffansvaret etter ligningsloven kapittel 12 og foretaksstraff etter strl. § 48a

5.1 Straffeloven § 48a

Ligningsloven kapittel 12 er aktuell i forbindelse med foretaksstraff etter strl. § 48a fordi skatteyter ofte er foretak. Det foreligger flere eksempler fra praksis hvor selskaper er blitt straffeforfulgt, fordi det antas å skjedd et forsettlig eller grovt uaktsomt brudd på opplysningsplikten etter ligningsloven.

Etter straffeloven av 1902 § 48a kan juridiske personer ("foretak") straffes. Bestemmelsen sier at når et straffebud er overtrådt av noen som har handlet på vegne av et foretak, *kan* foretaket straffes.

Et foretak kan altså straffes når et straffebud er overtrådt, ordlyden omfatter som utgangspunkt alle straffbare handlinger. Men i relasjon til § 48a foreligger et krav om tilknytning; et foretak vil bare kunne straffes for handlinger som en gjerningsperson har *utført i egenskap* av å være *tilknyttet selskapet*¹⁰³. Foretaksstraff kan ilegges selv om ingen enkeltperson kan straffes for overtredelsen. Det innebærer, som utgangspunkt, at ingen i selskapet trenger å ha utvist subjektiv skyld i handlinger på vegne av selskapet, for at selskapet skal kunne ilegges straffansvar¹⁰⁴.

Når det er snakk om straffansvar for fysiske personer, er ansvaret som hovedregel obligatorisk. Dette innebærer at når vilkårene for straff foreligger er gjerningspersonen skyldig og straff skal ilegges. Er det snakk om foretaksstraff er straffansvaret fakultativt; hvis vilkårene for straff foreligger, vil det i stor utstrekning være opp til påtalemyndigheten å avgjøre om saken skal forfølges, og opp til domstolene om straff skal ilegges eller ikke¹⁰⁵.

En annen forskjell mellom foretaksstraff og det tradisjonelle straffansvaret, er at illeggelse av foretaksstraff kun møtes med bøter, eventuelt at foretaket fradømmes retten til å drive næringsvirksomheten eller forbys å utøve den i visse former¹⁰⁶.

Hvis et selskap straffeforfølges etter straffeloven § 48a, vil det derfor aldri bli snakk om fengselsstraff for foretakets ledelse eller lignende. For at fengselsstraff skal kunne ilegges må enkeltpersoner i foretaket identifiseres og straffes etter det aktuelle straffebud. For eksempel at styrelederen i selskapet settes under tiltale for overtredelse av ligningsloven § 12-1 ved at han

¹⁰³ Eskeland (2013) s. 384

¹⁰⁴ Eskeland (2013) s. 385

¹⁰⁵ Eskeland (2013) s. 379

¹⁰⁶ jfr. straffeloven § 48 a in fine

skrev under på en næringsoppgave som forsettlig eller grovt uaktsomt inneholdt uriktige opplysninger, og han var eller burde ha vært klar over dette.

Som Eskeland fremhever innebærer det fakultative ansvaret, slik det kommer til uttrykk i straffeloven § 48a (og b), at det ikke som for fysiske personer, er noe klart skille mellom ansvarsspørsmålet, altså vilkårene for straff, og straffespørsmålet – hvilken straff som kan eller skal ilegges¹⁰⁷.

Ansvaret etter straffeloven § 48a omfatter alle typer virksomhet, uansett organisasjonsform. Når det er snakk om ansvaret for organisasjon som har overtrådt ligningsloven kapittel 12 må det nødvendigvis være snakk om organisasjon med opplysningsplikt til skattemyndighetene. Typisk aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper og andre typer selskaper som faller inn under den tradisjonelle selskapslovgivningen. Men også selskaper og foretak som *ikke* faller inn under den tradisjonelle selskapslovgivningen vil etter omstendighetene kunne straffes etter straffeloven § 48a.

Inn under straffansvar etter straffeloven § 48a faller også enkeltpersonsforetak. Enkeltpersonsforetak er næringsvirksomhet som drives for én persons regning og risiko. Når foretaket eies og driftes av kun én person, vil ikke foretaksstraff være særlig praktisk, med mindre det er ansatte eller oppdragstakere i bedriften¹⁰⁸.

5.2 Ligningsloven §§ 12-1 og 12-2 jfr. strl. § 48a

Spørsmålet blir så hvordan reglene om foretaksstraff i straffeloven (1902) supplerer straffebestemmelsene i ligningsloven kapittel 12.

I relasjon til straffansvar etter ligningsloven kapittel 12, vil foretaksansvar være særlig aktuelt der skatteyter er et selskap.

Det typiske er at selskapet har leid inn en eller flere skatterådgivere, og selskapet, med hjelp fra disse, har brutt sin opplysningsplikt etter ligningsloven. Da er selskapet hovedmann, skatteyter, og vil kunne ilegges straffansvar etter ligningsloven § 12-1 og § 12-2 jfr. straffeloven 1902 § 48a.

Skatterådgiverne vil her være å regne som medvirkere og kan ilegges straffansvar etter ligningsloven § 12-1 og § 12-2.

¹⁰⁷ Eskeland (2013) s. 380

¹⁰⁸ NOU 1989:11 s. 21

Et eksempel fra praksis på dette er den før nevnte Transocean-saken, hvor skatterådgiverne sto under tiltale for å ha medvirket til at selskapet Transocean unndro seg skatt¹⁰⁹. Transocean var skatteyter, og tiltalen mot selskapet var hjemlet i ligningsloven § 12-1 og § 12-2 jfr. strl. § 48a.

Her vil spørsmålet også kunne være om ikke selskapet disse medvirkerne er ansatt i, vil kunne holdes ansvarlig etter straffeloven § 48a på grunn de ansattes handlinger i skatterådgivningen. Altså at medvirkerne har opptrådt uaktsomt i sin rådgiving til det selskapet de er innleid av, og da at det selskap de er ansatt i kan holdes ansvarlig med hjemmel i § 48a, på grunn av denne uaktsomheten.

I slike tilfeller vil det ofte kunne bli snakk om erstatningsansvar for selskapet de er ansatt i, på grunnlag av arbeidsgiveransvaret, jfr. statens anførsler om erstatningsansvar i Transocean-saken¹¹⁰.

Ettersom ”ytterste” konsekvens av straffansvar etter § 48a er bøter, kan man også stille spørsmålet om ikke det er mer praktisk å anvende skjerpet tilleggsskatt som reaksjon mot opplysningssvikten. Dette kan ilegges på administrativt nivå i ligningsmyndighetene, og man slipper dermed å gå veien om domstolene, slik ansvar etter § 48a er betinget av. Men her vil innsigelser fra skatteyter mot vedtaket om tilleggsskatt kunne lede til omfattende og langvarige runder i retten.

Mens skjerpet tilleggsskatt etter § 10-5 aldri er mer enn 30% jfr. § 10-2 pluss ytterligere 30 % jfr. § 10-5, har bøter etter § 48a ingen tilsvarende grense. Bot etter straffeloven § 48a for overtredelse av ligningsloven kapittel 12 vil, etter omstendighetene, kunne få større økonomiske konsekvenser for selskapet enn skjerpet tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-5.

¹⁰⁹ TOSLO-2011-191007

¹¹⁰ TOSLO-2011-191007 avsnitt IV

6 Straffansvar for skattesvik etter ikrafttreddelsen av straffeloven (2005)

Med straffeloven av 2005 er straffebestemmelsene ved ordinært, grovt og grovt uaktsomt skattesvik foreslått flyttet fra spesiallovgivningen til straffelovens spesielle del. Straffeloven av 2005 ble vedtatt som lov 20. mai 2005 nr. 28. Loven trer i kraft 1. oktober 2015¹¹¹.

Bestemmelsene som er foreslått inntatt i straffeloven av 2005 §§ 378 til 381 skal gjelde den avgiftspliktiges brudd på opplysningsplikten eller medvirkning til dette. Skyldkravet er grov uaktsomhet eller forsett. Dette innebærer at enkelte bestemmelser om straff for uaktsom overtredelse av opplysningsplikten ikke lenger vil gjelde¹¹².

Av forarbeidene til straffeloven¹¹³ følger at forslaget til kapittel 30 i ny straffelov er ment å avløse, blant annet, bestemmelsene om skatte- og avgiftssvik i straffeloven 1902 § 406, ligningsloven §§ 12-1 og 12-2 og merverdiavgiftsloven § 72. Dette innebærer at når loven trer i kraft vil ikke lenger den alvorligste typen skattesvik reguleres i spesiallovgivningen, slik som i dag, men av straffeloven 2005. Det fremkommer av samme preposisjon at forslaget med få unntak viderefører gjeldende rett¹¹⁴.

Spørsmålet blir så om straffeloven av 2005 *rent faktisk* vil føre til uendret rettstilstand ved straffeforfølgning av skatteunndragelse.

6.1 Lovforslagene i straffeloven (2005)

I Ot.prp. nr. 82 (2008/2009) fremkommer at bestemmelsene som er foreslått tatt inn i ny straffelov §§ 378 til 380 skal ”erstatte straffebestemmelsene mot de alvorligste skatte og avgiftssvik i spesiallovgivningen. Dette medfører endringer i blant annet ligningsloven §§ 12-1 og 12-2”¹¹⁵.

Det følger videre at etter lovforslaget går den straffbare handling ut på ”å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger til offentlig myndighet, eller unnlate å gi pliktige opplysninger, når gjerningspersonen forstår eller bør forstå at dette kan medføre skattemessige fordeler”¹¹⁶.

¹¹¹ Jfr. pressemelding fra Justis-og beredskapsdepartementet nr. 15 av 13.03.2015

¹¹² Høringsnotat av 21.11.2014 til ny skatteforvaltningslov, pkt. 20.8.2

¹¹³ Ot.prp. nr. 22 (2008/2009) pkt. 11.1

¹¹⁴ Ot.prp. nr. 22 (2008/2009) pkt. 11.1

¹¹⁵ Ot.prp. nr. 82 (2008/2009) pkt. 12.3

¹¹⁶ Ot.prp. nr. 82 (2008/2009) pkt. 12.3

I straffeloven av 2005 reguleres forsettlig skattesvik og grovt uaktsomt skattesvik i hver sin bestemmelse. Straffeloven § 378 regulerer de forsettlige brudd på opplysningsplikten, mens § 390 regulerer de grovt uaktsomme brudd på opplysningsplikten. Denne graderingen av bestemmelsene etter skyld er kun ment som en lovteknisk forenkling, ikke endring av rettstilstanden¹¹⁷. § 379 regulerer grovt skattesvik.

Andre former for skattesvik som ikke rammes av forslaget, sier departementet at fremdeles skal straffes etter bestemmelser i spesiallovgivningen, for eksempel ligningsloven¹¹⁸.

Dette medfører at skatt- og avgiftsunndragelse, som i dag utelukkende er straffesanksjonert gjennom bestemmelser i spesiallovgivningen, etter lovendringen, delvis straffesanksjoneres i straffeloven og delvis i spesiallovgivningen.

Disse ”andre formene” for skattesvik forutsettes da straffesanksjonert i spesiallovgivningen. Hvilke former for skattesvik det siktes til fremkommer blant annet av høringsnotatet til ny skatteforvaltningslov.

6.1.1 Høringsnotat til ny skatteforvaltningslov av 21.11.2014

I høringsnotat av 21. november 2014 ble det sendt ut forslag til ny skatteforvaltningslov. Forslaget innebærer en felles skatteforvaltningslov på skatteområdet, og legger til grunn at hovedbestemmelsene om straff for skattepliktiges opplysningssvikt skal være plassert i den nye straffeloven (2005). De gjenværende straffebestemmelsene i de enkelte særlover på skatte-, avgifts- og tollområdet blir da forslått samordnet og tatt inn i den nye skatteforvaltningsloven¹¹⁹.

De straffebestemmelser som, med tilpasning til straffeloven av 2005, ble foreslått tatt inn i de enkelte særlover var en straffebestemmelse for opplysningssvikt hos tredjeparter og en straffebestemmelse for skattepliktiges og tredjeparters unnlatelse av å medvirke til kontrollundersøkelse. Høringsnotatet innebærer da forslag om at disse flyttes fra den enkelte særlov, og inn i en samordnet og felles regulering i ny skatteforvaltningslov.

De foreslåtte straffebestemmelsene tilsvarer det som i dag, typisk, omfattes av ligningsloven § 12-1 litra d - andre vesentlige overtredelser av ligningsloven. Som nevnt retter ikke § 12-1 litra d seg utelukkende mot typer av opplysningssvikt, slik litra a og b gjør.

Høringsnotatet nevner ikke hvordan medvirkers rettsstilling vil påvirkes av denne endringen.

¹¹⁷ Ot.prp nr. 22 (2008/2009) pkt. 11.6.4.6

¹¹⁸ Ot.prp nr. 82 (2008/2009) pkt. 12.3

¹¹⁹ Høringsnotat av 21.11.2014 til ny skatteforvaltningslov, pkt. 20.2

6.1.2 Straffeloven 2005 § 378 – forsettlig skattesvik

Straffebudet vedrørende ordinært skattesvik er tatt inn i straffeloven av 2005 § 378, hvor ordlyden er som følger; ”Med bot eller fengsel inntil 2 år straffes den som gir uriktig eller ufullstendig opplysning til en offentlig myndighet, eller unnlater å gi pliktige opplysninger, når han forstår eller bør forstå at det kan føre til skattemessige fordeler”.

Straffeloven § 378 har ikke et eget medvirkertillegg. Etter den nye straffelovens system er medvirkning til lovbrudd gjort straffbart på generelt grunnlag, gjennom lovens § 15. Her bestemmes at ”et straffebud rammer også den som medvirker til overtredelsen, når ikke annet er bestemt”. Dette innebærer at etter straffeloven av 2005 trer i kraft vil medvirkning til overtredelse av et straffebud alltid være straffbart, med mindre dette uttrykkelig er unntatt i den enkelte bestemmelse.

Ligningsloven § 12-1 har, som nevnt, et eget medvirkertillegg. Det innebærer at medvirkning til å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger, medvirkning til utarbeidelse av uriktige dokument og medvirkning til andre vesentlige overtredelser av ligningsloven er straffbart. Etter ikrafttreddelsen av straffeloven 2005 vil medvirkning til å gi ”uriktig eller ufullstendig opplysning til en offentlig myndighet” eller medvirkning til unnlatelse av å gi pliktige opplysninger, være straffbart med hjemmel i straffeloven § 378, jfr. § 15. Medvirker vil her, som etter dagens regulering, yte bistand til at skatteyter ikke opprettholder sin opplysningsplikt til skattemyndighetene.

Forslaget til ny skattesvikbestemmelse tilsvarer i det alt vesentlige ligningsloven § 12-1 litra a, slik bestemmelsen lyder nå. I hovedfokus står opplysningssvikten, slik som i dag. Den nye bestemmelsen om skattesvik omfatter det å oppgi uriktige eller ufullstendige opplysninger, i tillegg til det å ikke oppgi opplysninger i det hele tatt.

Når det er snakk om uriktige opplysninger siktes det til opplysninger som er gale, altså opplysninger som ikke stemmer med skatteyters reelle skattemessige forhold. Når det er snakk om ufullstendige opplysninger, behøver det ikke nødvendigvis være snakk om gale opplysninger. Skatteyter kan ha oppgitt korrekte opplysninger, men de er ikke fullstendige nok til å gi ligningsmyndighetene tilstrekkelig oversikt over skatteyters reelle skattemessige situasjon. Ved unnlatelse av å oppgi opplysninger siktes det til total uteblivelse av skatterettslig relevante opplysninger fra skatteyters side.

Ligningsloven § 12-1 nevner ikke uttrykkelig unnlatelse av å gi opplysninger, men straff for slik unnlatelse hjemles i dag i § 12-1 litra d; andre vesentlige overtredelser av ligningsloven¹²⁰.

Det er, som i § 12-1 litra a, krav om at opplysningene eller mangel på opplysningene kan føre til skattemessige fordeler, og at skatteyder forsto eller burde forstått dette.

I forarbeidene¹²¹ foreslår straffelovkommisjonen at det alminnelig skyldkravet i bestemmelsene om skattesvik, altså forsett eller grov uaktsomhet, skal gjelde også med hensyn til om opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler. Dette er i så fall et avvik fra gjeldende rett. I någjeldende § 12-1 er det tilstrekkelig at gjerningspersonen ”forstår eller bør forstå” at unndragelsen kan føre til skattemessige fordeler. På dette punkt er dermed simpel uaktsomhet nok¹²². De ulike høringsinstansene argumenterer i forarbeidene for at skyldkravet ikke skal endres.

Ut fra den endelige ordlyden i § 378, virker det som om disse argumentene ble tatt til følge. Det er derfor tilstrekkelig, også etter straffeloven 2005 § 378, at skatteyder forsto eller burde forstått at opplysningssvikten kunne medføre skattemessige fordeler.

Straffeloven (2005) § 378 bruker uttrykket ”offentlig myndighet” i stedet for ”ligningsmyndighetene”, slik någjeldende § 12-1 gjør. Bakgrunnen for dette er at § 378 er ment å omfatte opplysningssvikt i relasjon til alle skatter og avgifter. Dette innebærer at § 378 også omfatter unndragelse av merverdiavgift, arbeidsgiveravgift og så videre.

Någjeldende lovregulering innebærer at den enkelte lov på skatt og avgiftsområde har sin egen regulering av straffbart brudd på opplysningsplikten. Med straffeloven (2005) § 378 vil alle forsettlige eller grovt uaktsomme brudd på opplysningsplikten på skatt og avgiftsområdet, og medvirkning til dette, reguleres av straffeloven.

Ligningsloven § 12-1 litra a til d omfatter forsettlig eller grovt uaktsom avgivelse av uriktige eller ufullstendige opplysninger, utferdigelse av uriktig dokument og andre vesentlige overtredelser av ligningslovens bestemmelser.

Ut fra ordlyden er det kun forsettlig avgivelse av uriktige eller ufullstendige opplysninger som flyttes til straffeloven (2005) § 378. Som allerede nevnt er de typiske andre ”vesentlige” overtredelsene ikke foreslått flyttet til den nye straffeloven, men tatt inn i ny skatteforvaltningslov.

¹²⁰ Stoveland (2015) note 521

¹²¹ Ot.prp. nr. 22 (2008/2009) pkt. 11.6.4.4

¹²² Ot.prp. nr. 22 (2008/2009) pkt. 11.6.4.4

I relasjon til § 12-1 litra b sier Ot.prp. 22 (2008/2009)¹²³ at bestemmelsen om utferdigelse av uriktig dokument foreslås tatt, med visse mindre endringer, inn i skissen til § 31-8 (i forslaget) om uriktig erklæring bestemt til bruk som bevis. Utferdigelse av uriktige dokument når den opplysningspliktige forsto eller burde forstått at dokumentet kunne føre til skattemessige fordeler, er derfor ikke ment å skulle omfattes av straffeloven (2005) § 378.

I Ot.prp. 22 (2008/2009) foreslås ligningsloven § 12-1 litra d om andre vesentlige overtredelser av ligningsloven, ikke opphevet. Men skattesvik som er forøvet ved å unnlate å gi pliktige opplysninger, som i dag rammes av dette alternativet, vil etter straffeloven (2005) dekkes av strl. § 378¹²⁴. Etter § 378 kreves det at unnlatelsen av å gi opplysninger kan føre til avgifts- eller skattemessige fordeler.

Det kreves ikke for straffansvar etter § 12-1 litra d at overtredelsen kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler. Det er nærliggende å anta at dette fremdeles vil være gjeldende rett etter tilpasningen av § 12-1, i forbindelse med ikrafttreddelsen av straffeloven av 2005 og tilpasning til en samlet straffetrussel i ny skattebetalingslov.

Forslaget til ny regulering i straffeloven er ment å omfatte de alvorligste brudd på opplysningsplikten. Andre og mindre alvorlige brudd på opplysningsplikten spesielt og ligningsloven generelt er fremdeles ment å reguleres i særlovgivningen. Av forarbeidene¹²⁵ fremgår at andre former for skattesvik, enn de uttrykkelig nevnt i § 378, fremdeles skal kunne straffes etter bestemmelsene i spesiallovgivningen.

Spørsmålet blir så om medvirkning til andre typer skattesvik eller vesentlige overtredelser av ligningsloven, som da ikke rammes av straffeloven (2005) § 378 jfr. § 15, fremdeles vil være straffbart etter lovendringen. Her kan det, for eksempel, være snakk om medvirkning til skatteyters unnlatelse av å medvirke til kontrollundersøkelse.

Hvis ikke tilpasningen og utformingen av bestemmelsene etter lovendringen har et eget medvirkertillegg, vil et eventuelt medvirkningsansvar måtte bero på en tolkning av om medvirkers handlinger oppfyller gjerningsbeskrivelsen i straffebudet¹²⁶.

Som det fremkommer av Ot.prp. nr. 82 (2008/2009) vil Finansdepartementet fremme forslag til tilpasning av straffebestemmelsene i ligningsloven når de alvorligste overtredelsene flyttes til straffeloven. Det følger deretter at ”Departementet ser derfor ikke grunn til noen nærmere drøftelser av innholdet i straffebestemmelsene om skattesvik nå, men viser til de endringer

¹²³ Ot.prp. nr. 22 (2008/2009) pkt. 11.6.2

¹²⁴ Ot.prp. nr. 22 (2008/2009) pkt. 11.6.2

¹²⁵ Ot.prp. nr. 82 (2008/2009) pkt. 12.3

¹²⁶ Eskeland (2013) s. 224

som er foreslått i Ot.prp. nr. 22 (2008/2009) og til den kommende gjennomgangen av de gjenværende straffebestemmelsene i ligningsloven¹²⁷. Forslag til hvordan bestemmelsene i spesiallovgivningen vil lyde etter 2005-straffelovens ikrafttredelse er, så vidt meg bekjent, enda ikke offentliggjort.

I høringsnotatet til nye skatteforvaltningslov¹²⁸ nevnes ikke medvirkningsansvar i forslaget til de to straffebestemmelsene som er foreslått å gjelde for hele skatte- og avgiftsområdet. Etter som medvirkning til andre overtredelser av ligningsloven i dag er straffbart etter ligningsloven § 12-1 nr. 2, er det nærliggende å anta at dette også skal være gjeldende rett etter lovendringen. I så fall innebærer det, i tråd med departementets forslag i høringsnotatet, at medvirkning til tredjeparts opplysningssvikt og medvirkning til unnlatt medvirkning til kontrollundersøkelse, fortsatt vil være straffbart. Jeg kan ikke se at det er fremmet noe forslag om hvordan dette lovteknisk skal løses.

Straffeloven av 2005 og høringsnotatet til ny skatteforvaltningslov får den konsekvens at den nye lovreguleringen av skattesvik omfatter forsettlig eller grovt uaktsomt brudd på opplysningsplikten, men ikke andre forsettlige eller grovt uaktsomme vesentlige brudd på ligningsloven.

6.1.3 Straffeloven 2005 § 379 – grovt skattesvik

Straffeloven 2005 § 379 regulerer straff for grovt skattesvik. Medvirkning til grovt skattesvik er straffbart etter § 379 jfr. § 15.

Grovt skattesvik straffes med bot eller fengsel inntil 6 år. Bestemmelsen ramser opp i litra a til f ulike forhold det skal legges vekt på ved vurderingen av om skattesviket er grovt.

Det skal legges vekt på om skattesviket ledet til eller kunne ha ledet til unndragelse av et betydelig beløp eller om det er gjort på en måte som i særlig grad har gjort det vanskelig å oppdage. Videre skal det legges vekt på om det er begått ved flere anledninger, over lengre tid eller av flere i fellesskap. Foreligger det misbruk av stilling eller medvirkning under utøvelse av næring, er også det momenter som trekker i retning av at skattesviket er grovt, jfr. litra e og f.

Flere overtredelser kan ses i sammenheng, og bestemmelsen kommer til anvendelse selv om det foreligger uvitenhet med hensyn til de momenter som gjør handlingen grov, når denne uvitenheten er grovt uaktsomt.

¹²⁷ Ot.prp. nr. 82 (2008/2009) pkt. 12.3

¹²⁸ Høringsnotat av 21.11.2014 til ny skatteforvaltningslov

Om § 379 sier Ot.prp nr. 22 2008/2009¹²⁹ at meningen er å gradere lovbruddene inn i vanlig og grov overtredelse slik det er i dag etter ligningsloven §§ 12-1 og 12-2. Om overtredelsen er grov skal bero på en helhetsvurderingen, hvor lovteksten angir enkelte momenter det særlig skal legges vekt på. § 379 er utformet med utgangspunkt i de forhold som gjør et skattesvik grovt etter ligningsloven § 12-2¹³⁰.

Bestemmelsen om straffskjerpelse i § 379 har i det vesentlige samme ordlyd som någjeldende ligningslov § 12-2. Straffeloven 2005 § 379 er noe mer pedagogisk bygd opp, men ut fra forarbeidene er det naturlig å konkludere med uendret rettsstilstand for vurderingen av de grove skattesvik, både hva gjelder medvirker og skatteyter.

6.1.4 Straffeloven 2005 § 380 – grovt uaktsomt skattesvik

Straffeloven 2005 § 380 regulerer grovt uaktsomt skattesvik. Medvirkning til grovt skattesvik er straffbart med hjemmel i § 380 jfr. § 15.

Til forskjell fra dagens regulering av skattesvik, har straffeloven 2005 gradert bestemmelsene om skattesvik etter skyldgrad. Mens ligningsloven § 12-1 omfatter både forsettlig og grovt uaktsomt skattesvik, vil dette i straffeloven av 2005 reguleres i hver sin bestemmelse, henholdsvis §§ 378 og 380.

Ot.prp nr. 22 (2008/2009) sier at dette kun vil innebære en lovteknisk forenkling og ingen realitetsendring i relasjon til straffbarhet for grovt uaktsomt skattesvik¹³¹. Graderingen av bestemmelsene etter skyldgrad innebærer derfor ingen endring i gjeldende rett.

Bestemmelsen sier at med bot eller fengsel inntil 1 år straffes den som grovt uaktsomt gir uriktig eller ufullstendig opplysning til en offentlig myndighet, eller unnlater å gi pliktig opplysning, når han bør forstå at det kan føre til skattemessige fordeler. Grovt uaktsomt skattesvik har følgelig lavere strafferamme enn forsettlig skattesvik.

Og videre at dersom et grovt uaktsomt skattesvik må anses som grovt, jfr. § 379 først ledd, kan fengsel inntil 6 år anvendes.

¹²⁹ Ot.prp nr. 22 (2008/2009) pkt. 11.6.4.6

¹³⁰ Ot.prp nr. 22 (2008/2009) pkt. 11.6.4.6

¹³¹ Ot.prp nr. 22 (2008/2009) pkt. 11.6.4.6

7 Regulering av skattesvik i de andre nordiske landene.

Reguleringen av straffansvar for skatteunndragelse etter norsk rett skiller seg ikke vesentlig fra tilsvarende regulering i de andre nordiske landene. Det dreier seg om opplysningssvikt fra skatteyters side, slik som etter norsk rett.

I Finland og Sverige kan det, som i Norge, ilegges både administrative og strafferettslige sanksjoner ved overtredelse av skattelovgivningen¹³².

Et tilsvarende tosporet sanksjonssystem har derimot ikke Danmark. Etter dansk rett kan det altså ikke ilegges administrative sanksjoner når skatteyter oppgir uriktige opplysninger til skattemyndighetene, eller på annen måte overtrer skattelovgivningen.

De tilgjengelig sanksjoner for overtredelse av dansk skattelovgivning er strafferettslige etter dansk rett og skyldkravet er forsett eller grov uaktsomhet. Ved uaktsomme overtredelser vil man, slik som i Norge, kunne ilegges endret ligning. Men det er ikke samme tilgang for danske ligningsmyndigheter til å ilegge tilleggsskatt, slik norske ligningsmyndigheter har etter ligningsloven § 10-2¹³³. På den annen side er det etter dansk rett adgang til å ilegge relativt høye tillegg. Disse tilleggene ilegges av ligningsmyndighetene, men har likhetstrekk med det norske foreleggsinstituttet.

7.1 Sverige

7.1.1 Materielt

Den svenske skattebrottslagen § 2 sier at den som på ”annat satt an muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklaration (...) och därigenom ger upphov till fara for att skatt undandras det allmänna eller felaktig tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan doms for skattebrott (...)”.

Bestemmelsen sier at når man, på annen måte enn muntlig, forsettlig (”uppsåtligen”) oppgir uriktige opplysninger (”uppgift”) til myndighet eller unnlater å inngi selvangivelse (”deklaration”) og med dette gjør det mulig at skatt unndras allmenheten eller at han feilaktig tilgodeses, straffes man for skattesvik (”skattebrott”). Også her er gjerningsbeskrivelsen feilaktige opplysninger, altså opplysningssvikt, slik som etter norsk rett.

Det som her skiller seg fra norsk rett er at etter svensk rett må de uriktige opplysningene være gitt *på annen måte enn muntlig*. Altså; de må på en eller annen måte være gitt til skattemyndighetene i skriftlig stand for at det skal være straffbart etter skattebrottslagen § 2. En slik

¹³² Ot.prp 82 (2008/2008) pkt. 6.1

¹³³ Ot.prp 82 (2008/2009) pkt. 6.1

avgrensning opererer ikke ligningsloven §§ 12-1 og 12-2 med. De gale opplysningene vil etter norsk rett kunne være oppgitt både skriftlig og muntlig, dette har ingen innvirkning på straffbarheten. Men i praksis er det nok sjelden man dømmes på grunnlag av opplysninger som bare har vært gitt muntlig.

Et annet spørsmål blir så om dette egentlig utgjør noen reell forskjell, da det ikke er særlig praktisk at skatteopplysninger oppgis til skattemyndighetene i muntlig form. Dette på grunn av de vanskeligheter som i etterkant vil kunne oppstå i forhold til å ettervise vedkommende opplysninger. Men det er ikke utelukket at norske ligningsmyndigheter også mottar skatteopplysninger muntlig.

Av kommentarene til skattebrottsloven fremkommer det at ”För ansvar krävs inte att uppgiften har lämnats till ledning för myndighets beslut. Sålunda fordras inte att myndigheten i det enskilda fallet i formell mening fattat ett beskattningsbeslut”¹³⁴.

Jeg forstår dette dithen at for å bli ilagt straffansvar kreves det ikke at de uriktige opplysningene rent faktisk fører til en beslutning om beskatning som er gal, bare at de er *egnet* til å føre til en slik beslutning og at de uriktige opplysningene er gitt med dette formål.

Dette tilsvare vilkåret vi har for skattesvik etter norsk rett; det kreves ikke at opplysningssvikten rent faktisk har ført til en skattemessige fordel, bare at den er egnet til det.

Regnes skattesviket etter skattebrottslagen § 2 som ”ringa”, straffes forholdet som en ”skatteforseelse”, og man idømmes bøter. Dette er en bestemmelsen som anvendes i de tilfeller hvor forholdet ikke anses fullt så alvorlig at det burde ilegges fengselsstraff. Denne bestemmelsen tilsvare i realiteten § 12-1 siste ledd når denne bestemmer at skattesvik kan straffes med bøter eller fengsel i inntil 2 år. Norske domstoler vil da kunne idømme den reaksjon de anser passende etter forholdets alvorlighetsgrad og situasjonen ellers.

Grovt skattesvik straffes med fengsel i minst 6 måneder og høyst 6 år, jfr. skattebrottslagen § 4. Gjerningsbeskrivelsen er lik som i § 2, men når nærmere angitte forhold gjør handlingen mer straffverdig, økes strafferammen. Denne bestemmelsen tilsvare ligningsloven § 12-2 om grovt skattesvik. Momentene som taler i straffskjerpene retning etter svensk rett, er i stor grad tilsvarende momenter etter norsk rett.

Grovt uaktsomt skattesvik reguleres av skattebrottslagen § 5. Bestemmelsen sier at den som på annen måte enn muntlig ”av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift till myndighet och därigenom ger upphov till fara for att skatt undandras det allmänna eller felaktig tillgodoräknas (...) doms for *vårdslös skatteuppgift* (...). Etter svensk rett kalles ikke grovt uaktsomt opp-

¹³⁴ Åberg (2014) kommentar 11

givelse av gale opplysninger for ”skattebrott” – altså skattesvik, men for ”vårdslös skatteuppgift”. Så vidt jeg kan se ut fra bestemmelsen ordlyd, endrer ikke dette vilkårene for straff.

For grovt uaktsomme overtredelser er straffen følgelig lavere enn ved forsettlig overtredelser; bøter eller fengsel i høyst ett år.

Etter svensk rett er bestemmelsene om skattesvik gradert etter skyld, slik forslaget er til den norske straffeloven (2005) §§ 378-380.

7.1.1.1 Medvirkning

Skattebrottslagen har ikke et eget tillegg om medvirkning. Man må derfor gå til den generelle medvirkningsbestemmelse i den svenske straffeloven, brottsbalken, kapittel 23, §§ 4 og 5.

Brottsbalken § 4 sier straffansvar som ”i denna balk är föreskrivet för viss gärning skall ådömas inte den som utfört gärningen utan även ännu som främjat denna med råd eller dåd”. Og videre at det samme gjelder ”beträffande” i annen lov eller ”författning straffbelagd gärning, för vilken fängelse är föreskrivet”.

Bestemmelsen statuerer et generelt medvirkningsansvar for den som i ”råd eller dåd” har fremmet en straffbar handling hos en annen. Dette gjelder både medvirkning til overtredelse av bestemmelser i brottsbalken selv og straffebestemmelser i spesiallovgivningen, da for eksempel skattebrottslagen.

Også etter svensk rett er da medvirkningsansvaret betinget av om vedkommende har medvirket til at skatteyter har oppgitt uriktige eller villedende opplysninger, slik at skatteyter har kunnet oppnå en skattemessig fordel; unndratt skatt fra allmennheten. Det dreier seg altså om medvirkers bistand til at skatteyter bryter sin opplysningsplikt ovenfor skattemyndighetene.

Den svenske straffeloven har dermed en generell bestemmelse om straff for medvirkning til overtredelse av straffebud, tilsvarende straffeloven (2005) § 15.

7.1.2 Prosessuelt

Som nevnt har Sverige et lignende type system for sanksjoner for overtredelse av skattelovgivningen som etter norsk rett; altså både administrative sanksjoner og straffesanksjoner, alt etter hvor alvorlig vedkommende overtredelse er.

Den svenske skattebrottslagen inneholder straffebestemmelsene for forsettlig og grovt uaktsomme overtredelser av skattelovgivningen.

Den som på annen måte enn muntlig (altså skriftlig i en eller annen form) fortsettlig oppgir uriktige opplysninger til skattemyndighetene eller ikke opprettholder sin selvangivelsesplikt/ikke oppgir andre pliktige opplysninger, kan straffes med fengsel inntil to år, dersom dette kunne ført til unndragelse av skatt. Er overtredelsen å regne som ubetydelig, kan bøter anvendes. Er overtredelsen grov, kan fengselsstraff fra seks måneder til seks år an-

vender. Er det snakk om en grovt uaktsom overtredelse, vil strafferammen være bøter eller fengsel inntil ett år¹³⁵.

Er overtredelsen forøvet ved simpel uaktsomhet vil skatteyter kunne ilegges ulike former for administrative sanksjoner.

7.2 Danmark

7.2.1 Materielt

Den danske skattekontrollloven § 13 sier at den som med ”forsæt til at unddrage det offentlige skat, afgiver urigtige eller villedende oplysninger til brug ved afgørelse af, om en person er undergivet skattepligt (...) straffes for skattesvig (...). Og videre om medvirkning; ”På samme måde straffes medvirken til skattesvig, jf. Straffelovens § 23”. Og i bestemmelsens annet ledd; ”Begås handlingen af grov uagtsomhed, er straffen bøde”.

Bestemmelsen straffelegger med fengsel den som med forsett avgir uriktige eller villedende opplysninger med det formål å unndra det offentlige for skatt. For å kunne straffes som skattesvik, må de uriktige eller villedende opplysningene være opplysninger til bruk for avgjørelse av om en person er skattepliktig. Det er nærliggende å anta at inn under dette menes også opplysninger til avgjørelse av omfanget skatteplikten.

Også her, som etter norsk rett, er opplysningssvikt det sentrale for å kunne straffes for skattesvik. Man må forsettlig ha oppgitt gale eller på annen måte villedende opplysninger med det formål å oppnå en eller flere uberettigede skattemessige fordeler. Gjerningsbeskrivelsen fremstår derfor som ikke vesentlige avvikende fra tilsvarende regulering etter norsk rett.

Slik jeg forstår bestemmelsens ordlyd trenger ikke opplysningene rent faktisk å ha resultert i unndragelse av skatt for at skatteyter skal kunne straffes. Handlingen er straffbar allerede fra det tidspunkt hvor (gale) opplysninger oppgis med det formål å unndra skatt. Med andre ord; skattesviket anses fullbyrdet på tidspunktet for avgivelse av opplysningene. Dette tilsvarer rettstilstanden både etter norsk og svensk rett.

Begås gjerningen med grov uaktsomhet nedsettes straffenivået til bøter, jfr. skattekontrollloven § 13 siste setning.

7.2.1.1 Medvirkning

Når det kommer til medvirkning har den danske skattekontrollloven § 13 et eget

¹³⁵ Ot.prp 82 (2008/2009) pkt. 6.2

medvirkertillegg; ”På samme måte straffes medvirken til skattesvig (...)”. Fra denne vises det til den danske straffelovs § 23.

Straffeloven § 23 sier at ”Den for en lovovertrædelse givne straffebestemmelse omfatter alle, der ved tilskyndelse, råd eller dåd har medvirket til gerningen”. Videre inneholder samme ledd i bestemmelsen forhold som gjør at straff for medvirkning kan settes ned når visse forhold ved medvirkningshandlingen er til stede. For eksempel når medvirker kun har ytt en mindre vesentlig bistand til et ”allerede fattet forsæt”: Hovedmann hadde, uavhengig av medvirker, uansett bestemt seg for å begå den straffbare handling. Videre omfattes forhold som kan nedsette straff for medvirker at forbrytelsen ikke er fullbyrdet eller at den tilsiktede medvirkningshandling ikke lykkes.

Den danske straffelov § 23 er en generell bestemmelse om straff for medvirkeren. Dette tilsvarer den svenske brottsbalken § 4 og den norske straffelovs (2005) § 15.

Den danske straffeloven § 23 er derfor aktuell når man skal avgjøre omfanget av medvirkningsansvaret etter skattekontrollloven § 12. Ut fra skattekontrollloven § 13 og straffeloven § 23 ordlyd omfatter medvirkningsansvaret den som ved tilskyndelse, ”råd eller dåd” har medvirket til at en skatteyter har avgitt uriktige eller villedende opplysninger med forsett om å unndra det offentlige skatt.

Denne hovedregel om medvirkning omfatter den fortsettlig handlende medvirker. Hvis skatteyter, altså hovedmann, allerede hadde bestemt seg for å oppgi de uriktige eller villedende opplysningene, og medvirker bare bidro med mindre vesentlig bistand, kan straffen settes ned. Hvis forbrytelsen, altså skattesviket, ikke fullbyrdes eller medvirkningshandlingen mislykkes, kan også straffen settes ned. Men ettersom skattesviket anses skjedd allerede på tidspunktet for avgivelse av opplysningene, er det nærliggende å anta at straffnedsettelse på dette grunnlag sjelden dukket opp i relasjon til skattesvik.

Som etter både norsk og svensk rett, handler medvirkning til skattesvik etter dansk rett seg om bistand til brudd på lovpålagt opplysningsplikt. Hva som kan utgjøre straffbare bistandshandlinger må vurderes konkret i det enkelte tilfellet, men det må dreie seg om at medvirkeren på en eller annen måte i ”råd eller dåd”, jfr. straffeloven § 23, har bistått skatteyteren i pliktbruddet.

7.2.2 Prosessuelt

Som nevnt har ikke Danmark det tilsvarende tosporede sanksjonssystemet som Norge og Sverige. I dansk rett foreligger det dermed ingen hjemmel for illeggelse av sanksjoner på administrativt nivå hvis en skatteyter oppgir uriktige opplysninger, eller på annen måte overtrer

skattelovgivningen. De tilgjengelige sanksjoner er strafferettslige¹³⁶, og disse kan kun gjøres gjeldende mot en skatteyter som har opptrådt forsettlig eller grovt uaktsomt. Når det her er snakk om strafferettslige reaksjoner, vil bevisbyrden pålegges skattemyndighetene og enhver rimelig tvil skal komme skatteyter til gode.

Ettersom det kun er snakk om strafferettslige sanksjoner for overtredelse av skattelovgivningen etter dansk rett, er det som utgangspunkt domstolene som avgjør slike saker. Men til dette kommer at hvis vedkommende overtredelse ikke medfører høyere straff enn bøter, vil saken kunne avsluttes på administrativt nivå, dersom skatteyter sier seg skyldig og godtar å betale den administrativt fastsatte boten innen en viss frist. Vedtar ikke skatteyteren boten, vil saken kunne sendes til politiet med anmodning om å bringe saken inn for retten.

Dette systemet har likhetstrekk med ordningen med forelegg etter norsk rett, bare at det i Danmark ikke er politiet som utferdiger forelegget, men skattemyndighetene¹³⁷.

Det foreligger derfor en slags administrativ reaksjon på mindre overtredelser av skattelovgivningen, også i Danmark.

¹³⁶ Ot.prp 82 (2008/2009) pkt. 6.3

¹³⁷ Ot.prp 82 (2008/2009) pkt. 6.3

8 Oppsummering og kritikk

Det sentrale i bestemmelsene om skattesvik er altså opplysningssvikt. For å kunne settes under tiltale for skatteunndragelse, må skatteyteren ha brutt sin lovpålagte opplysningsplikt. Den straffbare medvirkning innebærer bistand til dette bruddet. Graden av opplysningssvikt er bestemmende for konsekvensen dette kan ha for skatteyter. De mildere brudd på plikten kan medføre endret ligning og tilleggsskatt, mens de mer alvorlige brudd kan medføre høyere tilleggsskatt, bøtestraff eller fengsel. For medvirkeren er ikke alternativene like mange; han vil bare kunne straffeforfølges etter ligningsloven kapittel 12, eventuelt blir erstatningsansvarlig for statens tap. Straffansvaret er betinget av forsett eller grov uaktsomhet.

I forbindelse med ikrafttredelsen av ny straffelov, flyttes store deler av bestemmelsene som skatt- og avgiftssvik inn i straffeloven. Noen endret rettstilstand forutsettes dette ikke å medføre.

Som nevnt innledningsvis er skattesvik av en annen karakter enn de tradisjonelle formuesforbrytelser. Straffelegging av skatt- og avgiftssvik er statens måte å motarbeide uønsket oppførsel fra borgerne.

Medvirkning til skattesvik, i form av kjøp av ulike tjenester ”svart”, er vanskelig å oppdage og forekommer nok relativt hyppig. Bakgrunnen for kjøp av håndverkertjenester svart er sjelden at vedkommende har et utpreget ”forbrytersk forsett”, men snarere et ønske om å oppnå lavest mulig pris for vedkommende tjeneste. Derfor kan man jo spørre seg om fengselsstraff for medvirkning til skatteunndragelse, slik Rt 2010 s. 422 illustrerer, egentlig er en passende reaksjon.

Flyttingen av bestemmelsene om skatte- og avgiftssvik medfører som nevnt en samordning av straffebestemmelsene for all forsettlig eller grov uaktsom unndragelse av skatter og avgifter. Det er et klart signal fra staten på hvor alvorlig slike overtredelser er ansett å være. Man kan vel kanskje si at det medfører at bestemmelsene om skattesvik får større ”strafferettslig legitimitet” når de flyttes over til straffeloven, og settes inn i samme kapittel som bestemmelsene om bedrageri og andre økonomiske forbrytelser.

Da blir spørsmålet om det å belegge handlinger som skatteunndragelse med fengselsstraff, egentlig har den ønskede effekten. De skyldige kan være ”hvem som helst”. Hensynet bak reglene er å nettopp å forebygge og stanse uønskede handlinger; unngåelse av skatteplikt. Vil ikke andre og mindre inngripende midler kunne ha samme effekt?

Den norske strafferetten baserer seg på prinsippet om forholdsmessighet, hvis mildere midler kan oppnå samme effekt, skal de mildere midler anvendes. Man kan da spørre seg om illeggelse av tilleggsskatt eller andre økonomiske sanksjoner ikke ville kunne være tilstrekkelig for å oppnå den ønskede preventive effekt reglene om skattesvik er ment å ha.

9 Litteraturliste

9.1 Litteratur

9.1.1 Bøker

Andenæs, Johs	Spesiell strafferett og formuesforbrytelsene, samlet utgave ved Kjell V. Andorsen, 2008
Eskeland, Ståle	Strafferett, 2013
Gjems-Onstad, Ole	Norsk bedriftsskatterett, 2012 Oslo
Harboe, Einar, Leikvang, Truls og Lystad, Rino S.	Ligningsloven Kommentarutgave 7. utgave 2014 Oslo
Robberstad, Anne	Sivilprosess, 2. utgave, 2012
Zimmer, Fredrik	Lærebok i skatterett, 2013
Stoveland, Per Helge	Kommentar til ligningsloven. Norsk lov-kommentar nettversjon (sist hovedrevidert 25.03.2015) Sitert 15.04.2015
Åberg, Kazimir	Skattebrottslag, med lagkommentarer. Sitert fra Karnov Sverige (sist oppdatert 01.07.2014) Sitert 15.04.2015

9.2 Lovhenvisninger

9.2.1 Norske lover

Grunnloven	Kongeriket Noregs Grunnlov LOV 1814-05-17
Ligningsloven	Lov om ligningsforvaltning LOV 1980-06-13-24

Menneskerettsloven	Lov om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett LOV 1999-05-21-30
MVA-loven	Lov om merverdiavgift LOV 2009-06-19-58
Skatteloven	Lov om skatt av formue og inntekt LOV 1999-03-26-14
Straffeloven av 1902	Almindelig borgerlig Straffelov LOV 1902-05-22-10
Straffeloven av 2005	Lov om straff LOV 2005-05-20-28
Straffeprosessloven	Lov om rettergangsmåten i straffesaker LOV 1981-05-22-25

9.2.2 Utenlandske lover

Brottsbalken (SK)	SFS 1962:700 Brottsbalk (1962:700)
Skattebrottslagen (SK)	SFS 1971:69 Skattebrottslag (1971:69)
Skattekontrollloven (DK)	LBKG 2013-10-31 nr. 1264 Skattekontrollloven
Straffeloven (DK)	LBKG 2014-07-04 nr. 871 Straffeloven

9.2.3 Internasjonale konvensjoner og traktater

Den europeiske menneskerettighetskonvensjon (EMK)

EMK tilleggsprotokoll nr. 7

9.3 Forskrifter og instruks

Instruks om anmeldelse til påtalemyndigheten for overtredelse av ligningsloven kapittel 12, folketrygdloven § 24-4 femte ledd, merverdiavgiftsloven § 21-4 og investeringsavgiftsloven § 7 første ledd mv.

Skattedirektoratets instruks av 6. September 2011, erstattet Skattedirektoratets instruks av 24. november 2005

9.4 Forarbeider og innstillinger

Ot.prp. nr. 82 (2008/2009)

Om lov om endringer i ligningsloven mv.

Ot.prp. nr. 22 (2008/2009)

Om lov om endringer i straffeloven 20. mai 2005 nr. 28

Ot.prp. nr. 11 (1990/1991)

Nye skatteregler om obligasjoner og opsjoner, ligningskontroll og andre endringer i skattelovgivningen

Ot.prp. nr. 21 (1991/1992)

Endringer i skatteloven m.fl

Innst. O. nr. 55 (1990/1991)

Ot.prp. nr. 29 (1978/1979)

Forarbeider til ligningsloven

9.5 Norske offentlige utredninger

NOU 1989:11

Straffansvar for foretak. Straffelovkommissionens delutredning III

9.6 Norske dommer

9.6.1 Dommer avsagt i Høyesterett

Rt 1961 s. 1217

Rt 2000 s. 996

Rt 2002 s. 509

Rt 1999 s. 223

Rt 1992 s. 1588

Rt 2008 s. 1409